

FISCALITÉ

La réforme de la TVA immobilière

Pierre DAMERON¹

*Master II Droit du Patrimoine – Droit Notarial
Université de La Réunion - Faculté de Droit et d'Économie – promotion 2010/2011*

Notaire-Stagiaire, SCP « Michel BARET, Jean-François ETHEVE, Patrick VALERY, Jacques RIVIERE, Anne BOST-BENCHÂA, Pascal GILLOT et Dorine KIN SIONG-LAW KOU »

Résumé :

La réforme de la TVA immobilière est apparue pour les praticiens comme une véritable bourrasque qui a emporté avec elle l'ancien système.

L'objectif suivi a alors été de simplifier une réforme qui ne l'est pas. Cette recherche se destine évidemment en premier lieu aux notaires afin de les avertir des cas particuliers et des points de contrôle à ne pas omettre lors de la signature de l'acte de vente. Mais elle se destine également aux particuliers et professionnels de l'immobilier afin de les conseiller sur les opportunités qui s'offrent à eux selon leur situation.

Ces travaux de recherche se veulent ainsi pratiques afin de présenter le nouveau régime de TVA et des droits d'enregistrement des opérations immobilières, et d'éclairer les points techniques.

Il est vrai que si la loi était présentée comme un texte de simplification, on ne peut pas aujourd'hui en affirmer l'efficacité.

Étymologiquement parlant, la loi du 9 mars 2010 n'a pas simplifié la TVA immobilière. Au mieux, elle a rendu plus lisibles certains points spécifiques.

L'on ressent pourtant bien la volonté du législateur de simplifier la matière. Mais le rare outil retenu fut la suppression. Or ce n'est pas de la suppression que pourra naître la simplification.

À contre-pied le législateur a même ajouté de la matière, avec la consécration de deux nouvelles définitions : celle d'assujetti agissant en tant que tel qui resurgit et celle de terrain à bâtir désormais nettement plus objective.

En définitive, il ne s'agit que d'une semi-simplification en vue de l'harmonisation communautaire, tout en faisant en sorte que les nouvelles dispositions n'aient pas d'influence sur les ressources de l'État et des collectivités locales. Mais elle complexifie la compréhension du droit en matière fiscale.

Introduction

¹ L'auteur figure parmi les lauréats du « Concours de mémoires » organisé par la RJOI pour la promotion 2010/2011.

L'inconnu. Cette idée est porteuse de mystère, car elle ouvre un horizon, un espace de liberté, mais aussi une certaine appréhension.

L'inconnu fait peur. D'où le recours à toutes formes de procédés pour conjurer cette peur, qu'ils soient rationnels comme les mesures de précaution, de prévention, de transition, *et cætera*, ou moins rationnels comme le recours aux prévisionnistes et autres conseillers peu avisés fussent-ils juristes. Ce besoin d'être rassuré, c'est celui de pouvoir faire des projets, de bâtir sur un sol ferme plutôt que sur du sable, en d'autres termes, le besoin de maîtriser ses actions.

Alors, dès que le législateur précipite et bouscule les habitudes, c'est la réforme, la crise.

Le premier sens qu'offre d'ailleurs l'étymologie grecque du terme « crise » est : « *krisis* ». Elle correspond à la phase décisive d'une maladie. C'est un moment de déséquilibre sensible, un état de transition entre deux phases repérables, où une transformation va se décider. Il peut s'agir, dans l'histoire du droit, de la remise en cause de notions ou principes qui paraissent bien établis ; ou plus globalement du fait que l'ensemble d'une culture ou d'une civilisation s'interroge sur son fonctionnement.

C'est un moment singulier où l'ordre habituel des choses se met à vaciller. C'est la raison pour laquelle on redoute le plus souvent une réforme, en essayant de l'éviter. Mais plutôt que d'en craindre le pire, ne peut-on pas en espérer le meilleur ?

Peu seront ceux à avoir confiance en une réforme fiscale. En effet, la fiscalité souffre d'une image négative. Pour le citoyen contribuable, c'est un pan de l'activité publique subi comme une contrainte parce qu'elle incarne l'État spoliateur, qui puise dans les poches de ses sujets un argent que ceux-ci ont péniblement gagné et dûment mérité. Et cette idée ne risque pas de désenfler avec la réforme de la TVA immobilière.

Toutefois, l'honnêteté intellectuelle et l'envie de comprendre obligent à dépasser cette première approche, car cette matière se nourrit des autres branches du droit, mais aussi des composantes économiques et politiques de la société humaine. Par sa complexité la Taxe sur la Valeur Ajoutée est une invitation à l'exploration.

Néanmoins, les incertitudes nées au lendemain de la loi du 9 mars 2010¹ demeurent légitimes. En effet, cette dernière n'a pas seulement emporté une modification du régime d'imposition des opérations immobilières. Elle entraîne

¹ L. n°2010-237, 9 mars 2010, loi de finances rectificative pour 2010 (JURIDICTION 10 mars 2010, p.4746), article 16.

aussi un bouleversement de la matière en abandonnant une logique devenue quasi ancestrale, quand bien même eut-elle disposé de mesures transitoires.

Une matière repensée

L'idée de la TVA serait née dans les années vingt d'un homme d'affaires allemand, Wilhelm Von Siemens¹. Mais c'est en France où elle sera instituée en premier lieu par une loi du 10 avril 1954. La progression de ce nouvel impôt sera fulgurante en Europe, notamment par la mise en place d'un système de TVA comme condition d'adhésion à la Communauté économique européenne. Depuis, cette expansion s'est accélérée grâce au soutien du Fonds monétaire international (FMI).

Elle fait aujourd'hui l'objet d'une réglementation communautaire. Pendant près de trente ans, c'est la sixième directive du 17 mai 1977 qui a constitué le texte de référence en ce domaine. La sixième directive a ensuite été remplacée par une directive du 24 juillet 2006. Cette dernière poursuit en outre un double objectif, simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

Ainsi, la réglementation interne relative à la taxe sur la valeur ajoutée doit respecter les principes posés à l'échelle communautaire. Or, si la France a bien appliqué les dispositions communautaires en matière de biens meubles, elle a en revanche conservé des règles particulières concernant les immeubles, pendant plusieurs décennies.

En effet, depuis le XIXe siècle, les immeubles sont fiscalement saisis au moment de la mutation, au moyen des droits d'enregistrement qui pèsent sur l'acquéreur. Puis, pour les immeubles neufs, la « TVA immobilière » a été créée dans le courant de l'année 1963. Cette TVA était fortement imprégnée des principes gouvernant les droits d'enregistrement, notamment lorsqu'il s'agissait de déterminer le redevable (l'impôt restait prélevé non pas auprès du vendeur comme l'exige la logique de la TVA, mais auprès de l'acquéreur), la cause d'exigibilité, l'assiette de l'impôt ou encore de définir la notion de terrain à bâtir. La « TVA immobilière » se distinguait ainsi du régime de TVA de droit commun.

Or, cette « TVA immobilière » française était en contradiction avec le droit communautaire, et ce notamment sur trois points.

Le premier étant que sous le régime de la « TVA immobilière » c'est l'acquéreur qui était le redevable de cette TVA, ce qui est en opposition avec le

¹ L. EBRIL, M. KEEN, J.-P. BODIN ET V. SUMMERS, *The Modern VAT* : IMF 2001, p.4.

droit communautaire pour qui le redevable, dans le cas de cet impôt, doit toujours être le vendeur¹.

Le deuxième niveau de non-conformité résultait de l'article 257-7 (ancien) du Code général des impôts (CGI) qui écartait du champ d'application de la TVA immobilière les terrains à bâtir acquis par des particuliers pour la construction de maisons d'habitation, au profit d'une taxation aux droits d'enregistrement. Cette mesure dérogatoire au régime commun de la TVA était ainsi en contradiction avec la directive de 2006 sus-énoncée qui prévoit que ces opérations ne peuvent être exonérées de la TVA.

Enfin, le dernier point contraire au droit communautaire était celui du régime particulier des marchands de biens. Celui-ci était sur la marge, leur permettant de déduire la TVA qui avait grevé les frais d'aménagement, en application de l'article 257-6 du CGI (ancien). Lequel régime était contradictoire avec le principe de taxation aux différentes étapes de la production prévue par la directive de 2006.

C'est ainsi que, par un avis rendu le 20 novembre 2009, la Commission européenne a notamment demandé à la France de modifier sa législation relative au non-assujettissement à la TVA immobilière en matière de livraisons de terrains à bâtir, réalisées à titre onéreux par un assujetti à une personne physique en vue de la construction d'un immeuble d'habitation. En outre, la Commission a mis en demeure la France de modifier sa réglementation interne dans un délai de deux mois, dernière étape avant la saisine de la Cour de Justice de l'Union européenne.

La France n'entendant pas ignorer cet avis a rapidement opéré une importante réforme de la TVA immobilière, n'hésitant pas à dépasser les sollicitations européennes.

Une transition souple

La réforme est d'une telle ampleur qu'il est à se demander s'il ne s'agit pas avant tout d'une refonte. En effet, à en croire le dictionnaire de la langue française², une réforme est un changement important, radical, apporté à quelque chose en vue d'une amélioration, alors qu'une refonte consiste à refaire entièrement, à créer de nouveau.

¹ Article additionnel, après l'article 9, au dispositif adopté par l'Assemblée nationale le 2 décembre 2009 à l'article 55 de la proposition de loi relative à la simplification et à l'amélioration de la qualité du droit, dite « proposition de loi Warsmann 2 ».

² *Le Petit Larousse*, édition 2010, 1952 p.

Réforme ou refonte, le législateur a mis en place une phase de transition sans laquelle la rupture entre l'ancien et le nouveau régime aurait été trop brutale.

En effet, les contrats conclus antérieurement au 11 mars 2010 et donnant lieu à cession par acte authentique postérieurement à cette date ont pu relever de l'ancien régime de TVA. De manière assez courante, les cessions de biens immobiliers sont le plus souvent précédées d'un avant-contrat par lequel les parties s'accordent, le temps de la réalisation des conditions suspensives, sur le prix. Lequel prix tient compte de la fiscalité applicable.

Ainsi, il existe des situations où l'avant-contrat aurait été conclu avant le 11 mars 2010 dont la réitération par acte authentique interviendrait sous l'empire du nouveau régime de TVA, le risque étant une modification des coûts supportés par les parties. Afin de ne pas remettre en cause l'équilibre économique résultant de ces avant-contrats, l'administration fiscale dans son instruction 3 A-3-10 du 15 mars 2010 admet que lorsque la cession doit être réalisée par acte authentique, l'opération puisse demeurer soumise aux règles applicables à la date de conclusion de l'avant-contrat si celle-ci est antérieure à l'entrée en vigueur du texte, quand bien même d'éventuelles conditions suspensives seraient levées après cette entrée en vigueur. Les parties peuvent de la sorte se prévaloir des dispositions adoptées depuis la conclusion de l'avant-contrat.

Précision étant ici faite qu'il convient d'évoquer cette admission relative aux mesures transitoires au passé. En effet, le délai de latence entre la conclusion de l'avant-contrat et de sa réitération par acte authentique excède rarement six mois. Désormais seul le nouveau régime de la TVA se trouvera applicable, il n'est plus possible de l'esquiver.

D'ailleurs, si le législateur a eu pour objectif l'harmonisation des règles de la TVA française avec celle de l'Union, l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2010 est allé au-delà des recommandations prescrites par la Commission européenne. La réforme n'a pas pour objet une simple réécriture du texte comme les motifs de la loi donnent à penser. Il s'agit réellement de pallier certaines carences du dispositif français au regard du droit communautaire. Il en résulte une réforme profonde qui bouleverse les concepts et constitue une véritable transformation du régime d'imposition à la TVA des opérations immobilières. En outre, à défaut de vouloir faire de la fiscalité immobilière une matière totalement limpide, la loi de finances rectificative pour 2010 a pour objectif la simplification. Mais est-il certain que la simplification annoncée soit définitivement au rendez-vous ?

Toutefois, les textes de modification du régime de la TVA ne vont pas jusqu'à refaire entièrement la matière. Que les fiscalistes et praticiens de l'immobilier se rassurent, notre législateur, tout en s'efforçant de tendre à la simplification (Titre I) a conservé des pans entiers de la désormais archaïque

conception française de la TVA immobilière. Or, il n'est pas certain que cette logique conduise nécessairement à atteindre cet objectif (Titre II).

Titre I.- Loi de finances rectificative pour 2010 et réforme de la TVA immobilière : objectif de simplification

Le régime de la TVA applicable à la construction et la livraison d'immeubles a été profondément remanié par l'article 16 de la loi 2010-237 du 9 mars 2010.

Cette réforme répond à un double objectif de mise en conformité du régime de la TVA avec le droit communautaire et de simplification de la réglementation. La simplification vise en outre à mettre en évidence et à éliminer les obstacles superflus.

À ce titre le législateur français a opté pour une simplification technique impliquant la révision du cadre juridique dans un souci de rationalisation et de meilleur rapport coût-bénéfice.

Traditionnellement, dans sa stratégie de simplification du droit le législateur use d'un panel de méthodes, à savoir :

- l'abrogation, qui supprime du recueil des lois les actes juridiques devenus inutiles, inappropriés ou obsolètes ;
- la codification, qui contribue à réduire le volume de la législation tout en offrant des textes plus lisibles et sûrs au plan juridique, de manière à faciliter la transparence et la mise en œuvre ;
- la refonte, qui est une technique de simplification dans la mesure où elle modifie et codifie simultanément les actes juridiques concernés ;
- la corégulation, qui peut s'avérer une méthode plus économique et flexible que les outils législatifs classiques dans le cadre de la réalisation de certains objectifs politiques. Il s'agit en outre de la normalisation par des organes indépendants.

Or, la stratégie de simplification du législateur français s'est essentiellement limitée à l'abrogation ou du moins à la suppression (Chapitre 1). D'ailleurs à ce titre, même les nouvelles définitions nées de la réforme ne sont en définitive que le résultat de l'abandon des critères retenus par l'ancienne législation (Chapitre 2).

Chapitre I : Un objectif atteint par la suppression

Dans un monde en rapide évolution, il est primordial d'examiner les actes législatifs, ainsi que de rationaliser et d'éliminer les chevauchements afin de s'assurer que la législation soit claire et ne pèse pas sur les opérateurs et les citoyens.

Conceptuellement la simplification passe pour le législateur français essentiellement par la suppression. Enlever de la matière serait-il le meilleur moyen de simplification ? Si la simplification est le résultat de l'action de simplifier, peut-on raisonnablement espérer du législateur une simplification de la fiscalité immobilière par la suppression ? Et surtout dans quelle proportion ? Peut-on espérer une simplification totale rendant les liaisons entre la pratique et la théorie d'une fluidité sans égale ?

Il est évidemment encore tôt pour dresser un bilan de cette réforme un peu plus d'un an après son entrée précipitée. Toutefois, aujourd'hui, certaines difficultés sont désormais sans objet compte tenu de leur suppression pure et simple (section 1). La meilleure impression est d'ailleurs celle de la suppression d'un certain nombre de difficultés liées à la détermination du redevable de l'impôt (section 2).

Section 1 : La suppression des régimes dérogatoires

Plusieurs retouches opérées par le législateur contribuent à simplifier le droit positif. Cela concerne, tout d'abord, la suppression du terme « meuble » (I) ou de dispositifs devenus obsolètes¹, et aussi, la suppression du régime spécifique de TVA sur la marge prévue à l'article 257, 6° du CGI propre aux marchands de biens et assimilés ainsi que les formalités spécifiques qui y étaient attachées (II).

I.- Suppression de la TVA immobilière

La TVA immobilière, en tant que régime dérogatoire, n'existe plus. En effet, le législateur, en abrogeant les articles 257 6° et 257 7° du CGI a mis fin au

¹ Il s'agit d'une proposition du Sénat qui reflète avec pertinence l'esprit de simplification qui a animé la réforme. En effet, dans son article additionnel au dispositif adopté par l'Assemblée nationale le 2 décembre 2009 à l'article 55 de la proposition de loi relative à la simplification et à l'amélioration de la qualité du droit, dite « proposition de loi Warsmann 2 », le Sénat a souhaité purger l'article 257 du CGI de quelques dispositions devenues obsolètes. La rédaction propose en outre de ne pas reprendre, par exemple, les livraisons à soi-même de viandes, ni les quantités de boissons manquantes chez les entrepositaires agréés ; de même que, la mention spécifique concernant les livraisons à soi-même d'ouvrages de circulation routière, donnant lieu à la perception de péages soumis à la TVA, puisque le droit commun permet déjà d'accéder au même résultat.

régime de la « TVA immobilière » qui définissait, jusqu'au 10 mars 2010, un champ d'application spécifique aux opérations portant sur des immeubles ou des droits assimilés qui étaient soumis à cette imposition ou pouvaient l'être.

Ce qui mérite l'attention c'est notamment la suppression du terme « meuble » à l'article 256 du CGI. Une fois cette ancienne précision sur la catégorie de biens supprimée, cela permet d'intégrer l'immeuble dans l'article 256 du CGI.

En conséquence, les immeubles sont désormais soumis de plein droit au régime de la TVA lorsque leur cession est réalisée à titre onéreux par un assujetti. Désormais, les livraisons d'immeubles doivent être traitées de la même manière que les livraisons de biens meubles corporels. Il s'agit d'ailleurs du point essentiel de la réforme à ne pas omettre. En outre, *« la loi du 9 mars 2010 n'emporte pas seulement une modification du régime d'imposition des opérations immobilières. Elle entraîne un bouleversement de la matière en abandonnant la logique de l'enregistrement, pour éprouver les règles, les concepts, les exigences, les méthodes de raisonnement de la TVA, ce qui va obliger les notaires à repenser la matière et acquérir de nouveaux réflexes »*¹.

Désormais, en matière de TVA, la distinction ne repose plus sur les livraisons de biens meubles corporels d'une part et les prestations de service d'autre part, mais sur la distinction entre livraisons corporelles meubles ou immeubles d'une part et les prestations de services et les travaux immobiliers d'autre part.

¹ MARTEAU-LAMARCHE M., « La réforme de la TVA immobilière, une révolution culturelle pour les notaires ? (À propos de la loi du 9 mars 2010 (a) et de l'instruction 3 A-9-10 du 29 décembre 2010) », *Defrénois* n°05/11, 39209, p. 457.

II.- Suppression des opérations réalisées par des marchands de biens

Auparavant, les opérateurs qualifiés de « marchands de biens » étaient ceux qui achetaient des terrains ou des immeubles en vue de les revendre, sans qu'ils ne prennent l'engagement de construire.

Désormais le régime de l'achat-revente est ouvert à tout assujetti, même s'il n'a pas la qualité de marchand de biens¹. C'est toute l'activité d'achat-revente d'immeubles réalisée par les anciens marchands de biens qui est impactée par la réforme de la TVA.

C'est le régime spécial lui-même des marchands de biens qui est supprimé². Sont en conséquence supprimées les formalités et obligations suivantes qui étaient imposées aux marchands de biens, savoir :

- la déclaration d'existence auprès du service des impôts des entreprises ;
- la tenue d'un répertoire des actes ;
- l'enregistrement au service des impôts des entreprises de tous les actes non rédigés par un notaire et se rattachant à des mandats, promesses de vente, actes translatifs de propriété ;
- la communication à l'administration fiscale, sur sa demande, des livres, registres, titres, pièces de recettes, de dépenses et de comptabilité.

En effet, la qualité de marchand de biens se définissait par deux critères dont l'appréciation nécessitait l'examen des circonstances de fait :

- le caractère habituel des opérations. Le caractère habituel s'appréciait en outre en fonction du nombre, de la nature, du rythme et de l'importance des opérations.
- l'intention spéculative lors de l'acquisition. L'intention spéculative se déterminait, quant à elle, en fonction du délai séparant les acquisitions des reventes, du montant des profits, de la situation géographique.

Or, nous le verrons lors du prochain chapitre, ces critères sont absorbés par la définition de l'assujetti à la TVA, de sorte que désormais les marchands de biens relèvent du droit commun de la TVA. En effet, sont imposables à la TVA les personnes qui, habituellement, achètent en leur nom, en vue de les revendre, des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou parts de sociétés immobilières ou qui, habituellement, souscrivent en vue de les revendre, des actions ou parts

¹ Articles 115 et 1120 du CGI.

² Article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010.

créées ou émises par les mêmes sociétés, que les opérations en cause caractérisent ou non l'exercice d'une véritable profession.

Désormais, le fait générateur de la TVA est constitué par la livraison du bien cédé, c'est-à-dire par le transfert de propriété dudit bien.

D'ailleurs, précisons que, puisqu'antérieurement le régime des marchands de biens prévoyait une taxation systématique sur la marge des transactions d'achat-revente et une taxation sur option des constructions-ventes, aujourd'hui la réforme conduit à supprimer la possibilité d'opter pour les « marchands de biens ».

Ces suppressions sont marquantes. On insistera par ailleurs sur l'abrogation de l'article 285, impliquant que seules soient imposables à la TVA les personnes qui réalisent l'opération.

Section 2 : Suppression de l'acquéreur redevable

Il s'agit d'un facteur évident de simplification, même si cette unicité relève davantage de la mise en conformité avec le droit communautaire que d'une volonté de simplification. En effet, la loi de finances rectificative supprime les anciennes hésitations relatives à la qualité de redevable, en instituant un redevable unique, et efface la distinction entre redevables habituels et redevables occasionnels.

La TVA est désormais, dans tous les cas, acquittée par la personne qui réalise l'opération imposable (soit, en cas de vente, le vendeur) en vertu du principe de droit commun posé par l'article 283, 1 du CGI¹.

Désormais, que l'opération envisagée soit une opération de construction-vente, une opération d'achat-revente (I), une opération d'aménagement réalisée par des personnes privées ou des personnes morales de droit public (II), une opération d'affectation de l'immobilier d'exploitation à une activité économique, d'un transfert d'universalité de biens (III), d'un bail à construction ou d'un crédit-bail immobilier (IV) le redevable de la TVA est toujours le cédant.

¹ L'article 285, 3° du CGI qui prévoyait que le redevable de la taxe était l'acquéreur du bien lorsque l'immeuble n'était pas au préalable dans le champ de la TVA est en effet abrogé.

I.- Les opérations de construction vente et d'achat revente d'immeuble

A.- Les opérations de construction-vente

Cette activité comporte trois phases essentielles, à savoir l'acquisition du terrain à bâtir, la construction puis la vente des immeubles. Précision étant ici faite que seules deux de ces phases sont influencées par le nouveau régime de la TVA.

S'agissant de l'acquisition du terrain à bâtir, il faudra se référer aux notions développées au chapitre suivant. En effet, la détermination du régime de la TVA applicable à l'acquisition d'un terrain à bâtir dépend désormais directement et exclusivement de la qualité d'assujetti agissant en tant que tel, ou non, du vendeur. En outre, si l'acquisition du terrain à bâtir a lieu auprès d'une personne n'agissant pas en qualité d'assujetti à la TVA la vente ne sera jamais soumise à la TVA¹. Alors que, si l'acquisition du terrain à bâtir a lieu auprès d'une personne agissant en qualité d'assujetti à la TVA agissant en tant que tel la vente sera toujours soumise à la TVA². D'ailleurs, dans le cadre de ces opérations de construction-vente, l'acquéreur a intérêt à prendre l'engagement d'effectuer dans un délai de quatre ans, prorogable³, les travaux conduisant à la production d'un immeuble neuf au sens de la TVA⁴, voire aussi prendre l'engagement de revendre le terrain⁵. En outre, l'acte devra contenir ces engagements pour que la mutation soit exonérée, d'autant plus qu'il ne devrait plus être admis de procéder à un acte rectificatif pour insérer rétroactivement ces engagements⁶.

S'agissant de la phase relative à la construction de l'immeuble, celle-ci ne sera pas affectée par la réforme. Les anciennes règles vont continuer à s'appliquer.

¹ À la différence de ce qui se passait avant l'entrée en vigueur de la loi du 9 mars 2010, le promoteur n'a plus l'obligation de procéder à une autoliquidation de la TVA dans cette hypothèse.

² Pour les différentes hypothèses susceptibles d'être rencontrées ici, voir *supra* titre I, chapitre I, section 2, B), 1). Précision étant ici faite que s'agissant des acquisitions faites avant l'entrée en vigueur de la réforme, l'administration considère, dans son instruction du 15 mars 2010, BOI 3 A-3-10, qu'elle n'a pas ouvert droit à déduction. L'administration considère en outre de manière globale que la non-conformité avec le droit communautaire entachait l'ancien mécanisme d'inversion du redevable.

³ Sur demande de l'acquéreur, une prorogation annuelle renouvelable du délai de quatre ans peut être accordée par le directeur des finances publiques du lieu de situation de l'immeuble dans des conditions fixées par décret. En cas d'absence de réponse de l'administration dans les deux mois de la réception de la demande, celle-ci vaudra acception, contrairement à l'ancien régime.

⁴ Voir *infra*, Chapitre II. La mutation bénéficiera d'une exonération de droits proportionnels pour n'être passible que du droit fixe de 125 €. Attention importante ici : en cas de non-respect de l'engagement, il est procédé à une mise en recouvrement des droits qui auraient dû être acquittés si l'engagement n'avait pas été souscrit et majorés d'un intérêt de retard de 0,40 % par mois.

⁵ Voir *infra*. La mutation bénéficiera de la taxation à taux réduit de 0,715 %.

⁶ Inst. Fisc. 3 A-3-10 du 15 mars 2010. « *Le vendeur assujetti qui a consenti une promesse de vente (...) sur un terrain dont le prix a été déterminé sans TVA à raison de ce que l'acquéreur n'avait pas manifesté l'intention d'y construire ou de l'aménager peut se prévaloir des dispositions applicables en l'espèce à la date de la promesse* ».

Généralement c'est pendant cette phase que le constructeur supporte le plus de dépenses et encaisse peu de recettes ; ce qui conduit fréquemment à des crédits de TVA, dont il conviendra de demander le remboursement selon la procédure habituelle.

S'agissant de la troisième phase, à savoir la vente de l'immeuble, il faut distinguer selon trois hypothèses majeures :

- s'il s'agit d'une VEFA ou d'une vente d'un immeuble achevé depuis moins de cinq ans le vendeur assujéti en tant que tel sera passible de la TVA sur le prix total¹. L'exigibilité de la TVA peut toutefois être sujette à difficulté lorsque le versement du prix de la vente en l'état futur d'achèvement est déconnecté de l'avancement de l'immeuble, l'exigibilité de la TVA pouvant intervenir au fur et à mesure des encaissements².

- en matière de livraison à soi-même, la réforme a créé une obligation de taxer ladite livraison dans tous les cas de construction d'un immeuble neuf non vendu dans les deux ans de son achèvement et donc d'ouvrir droit à déduction. Il faudra alors déclarer cette situation sous peine de sanction³.

- dans l'hypothèse où la vente n'interviendrait qu'après l'expiration du délai de cinq ans⁴, le vendeur sera par principe exonéré de TVA, sauf option. L'administration admet en outre que cette exonération ne fait pas tomber les bénéfices liés à la qualification de livraison à soi-même des constructions d'immeubles neufs non vendus dans les deux ans. Le promoteur conservera ainsi son droit à déduire, sauf à opter pour la TVA au moment de la vente. Il sera alors tenu au reversement de la TVA antérieurement déduite au titre de la livraison à soi-même.

B.- Les opérations d'achat-revente

En matière d'achat-revente, il faut distinguer selon que le vendeur a réalisé ou non des travaux aboutissant à la construction d'un immeuble neuf. En effet, si les travaux sont d'une nature et d'une importance telle qu'ils équivalent à la

¹ Voir *infra*, Titre II, Chapitre II.

² Directive 2006/112 du 28 novembre 2006. Hypothèse où le paiement peut être échelonné, soit 5 % à la signature de l'acte, 10 % au démarrage des travaux et 85 % à l'achèvement.

³ Article 1788 A, 4-2^e alinéa du CGI. La sanction susceptible de s'appliquer en cas d'omission de la livraison à soi-même consiste en une pénalité de 5 % du montant de la TVA omise, multiplié par le rapport consistant entre les coûts ou les dépenses non grevés de TVA figurant dans la base d'imposition de la livraison à soi-même et la totalité de cette base d'imposition.

⁴ Lorsque la livraison concerne un terrain qui n'est pas à bâtir ou un immeuble achevé depuis plus de cinq ans, l'opération est exonérée de droit commun. La taxe qui a grevé les frais en cause est réputée non déductible et s'il y a lieu, ne peut être déduite qu'une fois effectivement exercée l'option dans les conditions prévues à l'article 201 quater de l'annexe II au CGI.

reconstruction d'un immeuble neuf au regard de la TVA, l'on bascule dans le régime des constructions-ventes sus-développé¹.

En l'absence de tels travaux, le régime de la TVA dépendra directement de la qualité d'assujéti ou de non-assujéti du vendeur, ainsi que du délai écoulé depuis l'achèvement :

- si l'acquisition a lieu auprès d'une personne n'agissant pas en qualité d'assujéti à la TVA, un seul cas donnera lieu à taxation : les ventes d'immeubles achevés depuis moins de cinq ans, acquis préalablement en VEFA. Dans tous les autres cas, la TVA n'est jamais applicable.

- si l'acquisition a lieu auprès d'une personne agissant en qualité d'assujéti à la TVA, donneront lieu à taxation de plein droit les ventes d'immeubles achevés depuis moins de cinq ans, alors que si le bien est achevé depuis plus de cinq ans le principe est celui de l'exonération sauf option². En tant que redevable de la TVA, c'est le vendeur et lui seul qui a le pouvoir juridique d'exercer l'option. Maintenant, celle-ci impactant directement les conditions de vente, il est raisonnable de penser qu'elle sera exercée en concertation avec l'acquéreur. Lequel pourra déduire à son tour la TVA grevant son acquisition.

Précision étant ici apportée que si le bien est utilisé dans l'attente de sa revente celui-ci sera assimilé à une immobilisation³. Ainsi, à compter de la date à laquelle le bien est assimilé à une immobilisation, celui-ci sera susceptible de donner lieu aux régularisations des droits à déduction⁴.

II.- Les opérations d'aménagement et les opérations des personnes morales de droit public

A.- Les opérations d'aménagement et de lotissement

Les opérations d'aménagement, telles que les zones d'aménagement concerté ou les lotissements, répondent à la même logique que la construction-vente d'immeuble sus-développée. On retrouve donc ici les trois phases sus-étudiées, à savoir : l'achat du ou des terrain(s), la construction (la réalisation des équipements) et la revente des terrains.

En outre, toutes les ventes de terrain à bâtir effectuées par les aménageurs agissant en qualité d'assujéti sont désormais soumises à la TVA, alors que sous l'ancienne législation certaines ventes en étaient exonérées.

¹ Sur la détermination des critères conduisant à conclure à la construction d'un immeuble neuf, voir *supra*, chapitre I, section 2.

² Sur le régime d'imposition, voir *infra*, Titre II.

³ Article 207, IV-3 de l'annexe II au CGI.

⁴ Article 207 II et III, 1-1° et 1-2° de l'annexe II au CGI.

B.- Les ventes réalisées par les collectivités locales et autres personnes morales de droit public

Les textes pris en matière de TVA ne visent pas seulement les collectivités locales, mais de façon plus générale, les « personnes morales de droit public »¹ ou les « organismes de droit public »². Et, à l'instar des opérateurs de droit privé, elles peuvent agir en qualité d'assujetti ou de non-assujetti.

En outre, toutes les livraisons à titre onéreux³ d'un bien immobilier par une personne morale de droit public agissant en tant qu'assujetti à la TVA suivra le même régime que celui des personnes privées sus-développées.

III.- L'immobilier affecté à l'exploitation d'une activité économique et le transfert d'universalité totale ou partielle de biens

A.- L'immobilier affecté

Il s'agit d'étudier ici les opérations immobilières susceptibles d'être réalisées par une entreprise pour les besoins de ses activités économiques à l'occasion de l'entrée, de la détention ou de la sortie d'un immeuble de son patrimoine.

Ceci étant, dès lors qu'une personne morale de droit privé procède à la livraison à titre onéreux d'immeuble elle est soumise de manière strictement identique au régime sus-développé, la réforme ne faisant aucune distinction entre personnes morales de droit privé et personnes physiques. D'ailleurs le transfert d'un immeuble par voie d'apport est soumis aux mêmes règles de TVA que les cessions d'immeubles, bâtis ou non, décrites ci-dessus aux I-A et I-B.

B.- Le transfert d'universalité

Une universalité est une masse de biens soumise, en tant que telle, à un régime juridique particulier. Il peut s'agir d'apports globaux ou partiels d'actifs, d'apports de fonds de commerce, de la transmission d'une entreprise, cession d'un immeuble en stock, etc.. Cette catégorie de transfert est réputée ne pas constituer une opération au regard de la TVA⁴. Elle ne donne donc lieu ni à taxation de la TVA qui serait due suivant les règles de droit commun, ni à régularisation.

Toutefois, il faut savoir rester vigilant dans la mesure où l'administration a identifié des cas où l'on bascule sous le régime de la TVA de droit commun. En

¹ Article 256 B du CGI.

² Article 13 de la Directive 2006/112/CE

³ En ce sens, les cessions de biens immobiliers pour un prix symbolique seront réputées hors champ de la TVA.

⁴ Article 257 bis du CGI.

effet, cette dernière a été amenée à préciser que lorsqu'un assujetti opère la cession isolée d'un immeuble qu'il avait affecté jusqu'alors de manière partielle à une activité locative au titre de laquelle les loyers perçus étaient en tout ou partie soumis effectivement à la TVA, il y a lieu d'écarter le bénéfice de la dispense de taxation ou de régularisation visée à l'article 257 bis du CGI. Dans ce cas, l'immeuble cédé ne constitue pas dans son ensemble une partie d'entreprise susceptible d'être qualifiée d'universalité partielle¹.

Ainsi, lorsque l'article 257 bis du CGI ne s'applique pas, le transfert de l'universalité est soumis au droit commun de la TVA, et il conviendra d'opérer toutes les distinctions susvisées. Le vendeur reste toujours seul redevable.

IV.- Le bail à construction et le crédit-bail immobilier

A.- Le bail à construction

Le bail à construction est un droit réel immobilier, il devrait normalement être soumis à la TVA dans les conditions définies à l'article 257, I du CGI. Toutefois, l'article 257, I-1-1° du CGI prévoit que l'assimilation de la cession d'un droit réel immobilier à celle de l'immeuble lui-même n'est pas applicable à la location résultant de baux qui confèrent un droit de jouissance, c'est-à-dire le bail à construction. Le bail à construction est ainsi par principe exonéré de TVA², comme de taxe de publicité foncière³, sauf option⁴. Ici aussi, seul le « cédant » dispose de la faculté d'opter ou non au titre du contrat, soit le bailleur. En outre, les opérations de construction réalisées par le preneur seront imposées à la TVA dans les conditions de droit commun, dans la mesure où elles se traduisent par l'édification d'un immeuble neuf au sens de la réforme⁵.

À l'extinction du bail, les immeubles retourneront au bailleur qui deviendra propriétaire des constructions édifiées et profitera des améliorations réalisées⁶ en exonération de la taxe de publicité foncière. Le preneur lui sera tenu, le cas échéant, de faire les régularisations de la TVA déduite sur la construction⁷. Alors que la résiliation anticipée du bail entraîne l'imposition de la TVA de plein droit si l'immeuble est achevé depuis moins de cinq ans, puisqu'elle constitue un transfert de propriété⁸.

¹ Décision de rescrit 4 mars 2008 n°2008/4 TCA.

² Article D, 1° bis du CGI.

³ Article 743, 1° du CGI.

⁴ Article 260 5° du CGI.

⁵ Article 257, I-2-2° du CGI.

⁶ Article L. 251-2 du CCH.

⁷ Article 207 de l'annexe II du CGI.

⁸ Cass. Com. 24 juin 1997, bull. 1997 IV n°202 p.176 : « le preneur bénéficie, sur les constructions, d'un droit de propriété temporaire jusqu'à la fin du bail et la résiliation, avant l'expiration du bail à construction, entraîne transfert de propriété ».

B.- Le crédit-bail immobilier

Le crédit-bail est une technique de financement des investissements mobiliers ou immobiliers¹. Le crédit bailleur immobilier va céder l'usage du bien au crédit preneur qui pourra l'acquérir à l'issue d'une période irrévocable de location, moyennant un prix forfaitairement convenu au moment du contrat et qui tient compte du montant des loyers s'appliquant pendant la période de location. À l'expiration de la période de location, le crédit preneur immobilier peut soit acheter le bien, soit en restituer l'usage.

Ces locations sont par principe, à l'instar du bail à construction, exonérées de TVA², mais souffrent de plusieurs exceptions³. Alors qu'au moment de l'acquisition, c'est-à-dire à l'expiration de la période de location, le régime TVA applicable sera celui de la cession d'un immeuble.

L'abrogation de l'article 285 du CGI met fin à une anomalie au regard du système de la TVA puisqu'elle aboutissait, dans un certain nombre de cas, à désigner l'acquéreur ou le bénéficiaire de l'apport d'un terrain à bâtir comme étant le redevable légal de la TVA.

Chapitre II : Un objectif freiné par de « nouvelles » définitions et notions

Étymologiquement le terme « définition » vient du latin *definitio* ou de *definire* signifiant « borner, fixer des limites ».

La réforme apporte ainsi de nouvelles limites au champ de la TVA au travers de nouvelles définitions. Or, les définitions apportées ne sont pas si nouvelles et notamment celle d'assujetti. Toutefois, cette règle reste suffisamment délicate pour avoir régulièrement suscité du contentieux.

Désormais le champ d'application de la TVA s'étend à toute personne, qu'elle soit personne physique ou morale⁴ ; qu'elle soit assujettie à l'Impôt sur le Revenu, à l'Impôt sur les Sociétés, ou à tout autre assujettissement fiscal ; et ce,

¹ Dictionnaire du vocabulaire juridique, Juris-Classeur, Litec, 2^e éd.

² Article 261 D, 2^o du CGI.

³ Ensemble les articles 261 D, 2^o du CGI et 261 D, 4^o du CGI.

⁴ Une société qui perçoit une rémunération annuelle en contrepartie de ses fonctions de présidente-mandataire social d'une société holding doit être regardée comme exerçant de ce fait à titre indépendant une activité économique de prestations de services à titre onéreux passible de la TVA. CAA Nantes, 28 juin 2010, n^o 09NT612: *RJF 2010. 1153*.

qu'il s'agisse d'une vente en l'état futur d'achèvement d'un immeuble à usage d'habitation ou encore de la vente d'un local rénové.

La TVA revêt ainsi un caractère essentiellement réel, dont l'application est liée à la matérialité de l'action, de l'opération.

En effet, si la réforme apporte une première simplification sur l'identification du redevable, la notion d'assujetti ne reste pas dénuée de complexité quant à sa compréhension (section 1). La réforme se traduit également, par ailleurs, par de nouvelles notions, définitions et critères de classification des immeubles objets des opérations économiques soumises à TVA ; lesquels doivent être impérativement appréhendés afin de déterminer si l'opération entre ou non dans le champ d'application de la TVA (section 2).

Section 1 : La notion d'assujetti

L'article 256 A du CGI dispose : « sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes, qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention ».

Une distinction majeure est donc ainsi opérée entre l'activité d'un investisseur privé tenant du simple exercice du droit de propriété, et celle d'un investisseur dont les opérations constituent une activité économique. Or vu la jeune existence de la TVA immobilière il n'existe jusqu'ici que peu de solutions de jurisprudence arrêtant ce que pourrait être une activité économique immobilière. La solution la plus loisible aujourd'hui reste de transposer les solutions retenues en matière de TVA « mobilière »¹ (I), mais elle risque de ne pas être des plus adaptées (II).

I.- Un objectif de simplification et de généralisation

Si elle n'est pas nouvelle, la notion d'assujetti est suffisamment complexe pour avoir régulièrement suscité du contentieux. La notion est pourtant érigée en critère de taxation et l'instruction 3 A-9-10 n'a pas réussi à définir cette notion fondamentale de manière exhaustive.

Il convient alors de rechercher les hypothèses selon lesquelles l'auteur de la livraison est, ou non, un assujetti (A). La situation est nouvelle et les praticiens sont confrontés à de multiples combinaisons entre les droits d'enregistrement et la TVA, mais l'on aboutit somme toute à une certaine forme de simplicité (B).

¹ Le terme retenu ici ne présente aucun caractère juridique spécifique et n'est attaché à aucune notion ou régime particulier. Cet emploi a lieu uniquement en vue de la compréhension du lecteur.

A.- Exclusion du champ d'application de la TVA des opérations immobilières des particuliers

La notion d'assujetti est à distinguer de celle de redevable, car elle n'est pas liée au fait que l'opération donne lieu ou non à paiement effectif de la TVA. En effet, la notion d'assujetti recouvre les opérations faites par toute personne exerçant une activité économique (1). Cependant, pour qu'une opération puisse être regardée comme imposable à la TVA, il ne suffit pas qu'elle soit réalisée par un assujetti. Encore faut-il que celui-ci « agisse en tant que tel »¹ (2).

1/ L'exercice d'une activité économique

Selon l'article 256 du CGI, c'est la notion d'activité économique qui est le caractère le plus déterminant de l'assujettissement. Est ainsi définie comme activité économique toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services². Aussi, au sens du droit communautaire, constitue une activité économique toute activité consistant à offrir des biens ou des services sur un marché donné³.

Toutefois, faut-il encore que cette activité soit exercée à titre habituel. En effet, une personne qui réalise à titre occasionnel une opération économique n'a en principe pas la qualité d'assujetti⁴.

L'article 256 A du CGI vise d'ailleurs un champ plus large que le simple critère d'habitude dans la mesure où il est également considéré qu'est une activité économique l'exploitation d'un bien meuble en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence. L'article du code limite cependant cette notion de permanence aux seuls biens meubles alors que l'article 9 de la directive TVA n'établit aucune distinction selon qu'il s'agit d'un bien meuble ou immeuble. La Cour de justice de l'Union européenne a ainsi considéré que l'octroi par le propriétaire d'un bien immeuble⁵ donnant au bénéficiaire un pouvoir d'utilisation sur le bien immeuble pendant une période déterminée et moyennant rémunération devait être considéré comme une activité économique⁶. Il appartiendra alors aux

¹ Article 256, Impôt du Code général des impôts.

² Selon l'article 256 A du CGI sont concernées les activités de nature industrielle ou commerciale, les activités libérales, les activités agricoles, civiles et les activités extractives.

³ CJCE, 23 avril 1991, *Höfner et Elser*, aff. C-41/90, *Rec. p. I-1979*, point 21 ; du 16 novembre 1995, *Fédération française des sociétés d'assurances e.a.*, aff. C-244/94, *Rec. p. I-4013*, point 14 ; du 11 décembre 1997, *Job Centre*, aff. C-55/96, *Rec. p. I-7119*, point 21 ; du 18 juin 1998, *Commission/Italie*, aff. C-35/96, *Rec. p. I-3851*, point 36, et du 12 septembre 2000, *Pavlov e.a.*, aff. C-180/98 à C-184/98, *Rec. p. I-6451*, point 74.

⁴ Inst. 31-7-1992, 3 CA-92. Sauf application de l'article 257, I-3-2° du CGI (exception des seules opérations immobilières portant sur la livraison d'un immeuble neuf acquis en tant qu'immeuble à construire et la livraison à soi-même de certains logements sociaux soumis à la TVA en dehors de toute activité économique).

⁵ Était ici remis en cause le droit de superficie.

⁶ CJCE, 4 décembre 1986, *Van Tiem*, aff. 186/89 : *RJF* 3/91 n°380.

praticiens d'être vigilants sur ce point. Nous conseillerions de respecter les dispositions de l'article 9 de la directive TVA susvisées, plutôt que celles de l'article 256 A du CGI qui sont plus restrictives, et ce en vertu d'une jurisprudence constante du Conseil d'État¹ : celui-ci accepte d'écarter l'application d'une loi contraire aux objectifs d'une directive restée non transposée une fois expiré son délai de transposition.

Maintenant, malgré le fait que l'article 9 de la directive TVA assigne un champ très large à la TVA avec l'application de ce caractère de permanence, sont ici visés les investisseurs dont les opérations constituent une activité économique en ce qu'elles sont effectuées dans le cadre d'un objectif d'entreprise ou dans un but commercial. Ainsi les paiements qui résultent « de la simple propriété du bien » ne constituent pas la contrepartie d'une activité économique et donc n'entrent pas dans le champ de la TVA².

2/ Un assujetti agissant en tant que tel

Pour qu'une opération puisse être regardée comme imposable à la TVA, il ne suffit pas qu'elle soit réalisée par un assujetti. Encore faut-il, comme l'exige l'article 256, I du CGI, que celui-ci « agisse en tant que tel ».

*« Pour la CJCE, le Conseil d'État comme pour l'administration fiscale, un assujetti n'agit pas en tant que tel lorsqu'il cède un élément de son patrimoine en dehors d'un objectif d'entreprise ou d'un but commercial »*³. Une distinction majeure est ainsi opérée entre l'activité d'un investisseur privé tenant au simple exercice du droit de propriété⁴, et celle d'un investisseur dont les opérations constituent une activité économique au sens sus-développé. Ces principes n'ont pas jusqu'ici été amenés à être appliqués par la CJCE aux investisseurs immobiliers, maintenant il était fort à parier qu'elle leur applique ces principes issus du droit commun de la TVA. En effet, dans son instruction du A-9-10 du 29 décembre 2010, l'administration confirme qu'elle n'entend pas faire obstacle à ce qu'un investisseur immobilier qui souhaite placer ses opérations dans une logique économique ne puisse en tirer les conséquences au regard de la TVA, et notamment se voir enregistrer comme assujetti et exercer le droit de déduction de la taxe en amont ou encore bénéficier de la qualité d'assujetti pour l'application des droits d'enregistrement. De plus, il résulte également de cette instruction que l'administration reconnaît que l'encaissement de loyers ne peut suffire à caractériser une opération économique par nature imposable à la TVA.

¹ CE, Ass., 28 février 1992, *SA Rothmans International France et SA Philip Morris France*, req. n° 56776 et 56777 :

² CJCE, 22 juin 1993, *Sofitam*, aff. C-333/91.

³ MARTEAU-LAMARCHE M., « La réforme de la TVA immobilière, une révolution culturelle pour les notaires ? (à propos de la loi du 9 mars 2010 (a) et de l'instruction 3 A-9-10 du 29 décembre 2010) », *Deffrénois* n°05/11, 39209, p. 457.

⁴ Situation hors champ d'application de la directive.

Ainsi, la réforme ne remettrait pas pleinement en cause la présomption acquise jusqu'alors selon laquelle un particulier qui loue un immeuble dont il est propriétaire n'agit qu'à ce titre, il n'y a pas donc lieu de l'assujettir d'office malgré le caractère de permanence.

La réforme comporte des facteurs évidents de simplification, car elle supprime les hésitations relatives à la qualité de redevable, en instituant un redevable unique et gomme la distinction entre redevables habituels et redevables occasionnels.

Maintenant il appartiendra aux praticiens et plus particulièrement aux notaires de vérifier la qualité d'assujetti ou non de l'opérateur pour savoir comment taxer l'opération. Ainsi, dans un certain nombre de cas le rédacteur risque d'être confronté à un devoir d'appréciation représentant une source potentielle de responsabilité, sans compter les hypothèses d'exception.

B.- Exceptions liées à la livraison d'immeubles neufs et à la livraison à soi-même de logements sociaux

La faculté a été offerte aux États membres, par la directive TVA¹, de considérer comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, la livraison d'un immeuble neuf (1) ou de terrain à bâtir (2)². Seront donc aussi concernées par cette taxation les personnes non assujetties.

1/ Les livraisons d'immeubles neufs préalablement acquis en tant qu'immeuble à construire

Pour entrer dans le champ de cette exception, l'immeuble livré doit remplir deux critères cumulatifs. Premièrement, il doit avoir été acquis en tant qu'immeuble à construire ; et deuxièmement, il doit être neuf au moment de la livraison, c'est-à-dire ne pas être achevé depuis plus de cinq ans³. Ces critères visent ainsi essentiellement les ventes en l'état futur d'achèvement (VEFA),⁴ mais aussi les ventes à terme⁵ et les ventes d'immeubles à construire¹.

¹ Article 12, 1-a de ladite directive TVA. Application partielle de l'option par la France.

² Article 257, I-3-2° du CGI.

³ En outre sont également visées les cessions de droits portant sur de tels immeubles au sens de l'article 257, I- 1 du CGI. Exemple : cession d'un contrat avant l'achèvement d'un immeuble.

⁴ La VEFA est un contrat par lequel le vendeur transfère immédiatement à l'acquéreur ses droits sur le sol ainsi que la propriété des constructions existantes. Les ouvrages à venir deviennent la propriété de l'acquéreur au fur et à mesure de leur exécution ; l'acquéreur est tenu d'en payer le prix à mesure de l'avancement des travaux (article L 261-3 du Code de la construction et de l'habitation).

⁵ La vente à terme est le contrat par lequel le vendeur s'engage à livrer l'immeuble à son achèvement, l'acheteur s'engage à en prendre livraison et à en payer le prix à la date de livraison. Le transfert de propriété s'opère de plein droit par la constatation par acte authentique de l'achèvement de l'immeuble ; il produit ses effets rétroactivement au jour de la vente (article L 261- 2 du Code de la construction et de l'habitation).

Remarquons que, compte tenu de la définition de l'immeuble neuf figurant à l'article 257, I, 2, 2°, il semblerait que cette exception puisse concerner, d'une part, une ou plusieurs ventes intervenant tant que l'immeuble n'est pas achevé ; et, d'autre part, uniquement la première vente dans le délai de cinq ans qui suit l'achèvement puisque les ventes suivantes ne seront nécessairement pas le fait de personnes ayant acquis l'immeuble en tant qu'immeuble à construire, mais en tant qu'immeuble achevé.

N'entreront donc pas dans le champ d'application de la TVA, les opérations suivantes lorsqu'elles sont effectuées en dehors d'une activité économique (c'est-à-dire par des particuliers) :

- la vente de terrains, y compris de terrains à bâtir ;
- la vente d'immeuble ayant fait l'objet d'une « auto-construction » ou « d'une rénovation lourde »² ;
- la vente d'un immeuble acheté auprès d'un constructeur de maisons individuelles ;
- ou encore la vente d'un immeuble acquis achevé.

Ce mécanisme va ainsi permettre de traiter tous les opérateurs de la même façon et aussi d'éviter les distorsions de concurrence. En effet, sans ce mécanisme, une entreprise qui détiendrait un terrain pour y faire construire un bâtiment ne serait pas taxée sur le terrain, alors que celle qui achèterait un immeuble neuf le serait.

2/ Livraisons à soi-même de logements dans le cadre de dispositifs d'accession sociale à la propriété

Afin d'assurer l'application du taux réduit de TVA aux opérations d'accession à la propriété relevant de la politique sociale du logement, un mécanisme de livraison à soi-même du logement par l'accédant a été mis en place³. Cette exception vise, d'une part, la livraison à soi-même de logements en accession à la propriété avec acquisition différée du terrain⁴ ; et, d'autre part, la

¹ La vente d'immeuble à construction est celle par laquelle le vendeur s'oblige à édifier un immeuble dans un délai déterminé par le contrat. Il peut s'agir d'une vente à terme ou en l'état futur d'achèvement (ensemble les articles 1601-1 du Code civil et L 261-1 du Code de la construction et de l'habitation).

² Expressions de JEAN-CLAUDE BOUCHARD ET WILLIAM STEMMEYER, Taj société d'avocats, « Nouvelles règles de TVA applicables aux opérations immobilières réalisées en dehors d'une activité économique », *Revue de droit fiscal*, n° 12, 25 mars 2010, comm. 247.

³ Article 257, I-3-2°-b du CGI.

⁴ Aussi appelé « Pass Foncier », Article 278 sexies réécrit, 9, du CGI.

livraison à soi-même de logements situés dans une zone faisant l'objet de rénovation urbaine¹.

S'agissant de l'hypothèse relative au « Pass-Foncier », les personnes non assujetties devront faire constater la livraison à soi-même imposable au taux réduit lorsque le contrat concerne la construction d'un logement neuf à titre de première résidence principale dans le cadre d'une opération « Pass-Foncier » d'accession à la propriété assortie d'une acquisition différée de terrain. C'est-à-dire lorsque la structure porteuse a signé un bail à construction directement avec le ménage accédant, qui fait construire son logement dans le cadre d'un contrat de construction de maison individuelle ou d'un contrat de louage d'ouvrage.

S'agissant de la livraison à soi-même de logements situés dans une zone faisant l'objet de rénovation urbaine, les personnes non assujetties devront ici aussi faire constater la livraison à soi-même imposable au taux réduit. Il faudra que le contrat concerne la construction, en dehors d'un contrat unique de construction, d'un logement entrant dans le cadre d'une opération d'accession à la propriété à usage de résidence principale, dans un quartier faisant l'objet d'une convention prévue à l'article 10 de la loi 2003-710 du 1^{er} août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine.

Notons par ailleurs que, ces dispositifs étaient déjà prévus auparavant : le premier par la loi et le second par la doctrine administrative, qui se trouve donc légalisée. Maintenant, s'agissant de la deuxième hypothèse (rénovation urbaine) il faut préciser que le mécanisme de la livraison à soi-même est devenu inutile puisque l'article 278 sexies du CGI prévoit l'application directe du taux réduit².

Ces hypothèses visées au présent paragraphe I ne soulèvent somme toute que peu de difficultés. Les opérations immobilières réalisées dans le cadre d'une activité économique entrent dans le champ d'application de la TVA³, alors que les opérations réalisées en dehors de toute activité économique sont par principe hors champ de la TVA⁴. Il demeure toutefois des applications intermédiaires qui risquent de poser un certain nombre de difficultés.

¹ Article 278 sexies réécrit, 11, du CGI.

² Jurisclasseur, Fiscal CA, Fasc., 2055 à 2056.

³ Précision étant ici faite que certaines opérations sont effectivement imposées et d'autres exonérées avec faculté d'option.

⁴ Pour les exceptions voir *supra* Titre I, Chapitre I, section I, §I, B)

II.- Des conséquences pratiques loin d'une simplification

La simplification visée par la réforme est passée par l'abandon de certains schémas ou définitions. Certaines règles délicates à mettre en œuvre ont disparu. Mais ce n'est pas de manière absolue qu'il en résulte une simplification s'agissant, d'une part, de l'identification des hypothèses entrant dans le champ de la TVA ou non (A), et d'autre part, de la distorsion entre redevable légal et redevable réel (B).

A.- Le recours au faisceau d'indices

La jurisprudence a déjà été amenée à statuer sur les notions d'assujetti et d'activité économique, au moyen d'un faisceau d'indices, dans des cas équivoques, pour aboutir au mieux à des solutions d'une clarté relative¹, tant à propos des particuliers (1) que des professionnels (2).

1/ Pour les particuliers non assujettis

Il faudra faire preuve de vigilance et examiner avec attention la distinction entre réalisation d'opérations immobilières dans un objectif commercial et gestion d'un patrimoine foncier privé tenant au simple droit de propriété, dans le cas des personnes qui ne sont pas assujetties à la TVA. En effet, un particulier, souhaitant faire de l'investissement immobilier, peut se placer dans une logique économique et en tirer les conséquences au regard de la TVA en se faisant notamment enregistrer comme assujetti.

Toutefois, il existe une présomption de non-assujettissement. Ce ne sera qu'en présence d'un faisceau d'indices concordants que les cessions d'immeubles réalisées par les particuliers pourront être qualifiées d'activité économique. Les critères utilisés de manière traditionnelle par la jurisprudence devraient continuer à s'appliquer, notamment quant à la requalification des opérations réalisées par une personne physique en opérations de marchand de biens ou en opérations de lotissement².

Les praticiens pourront ainsi être rassurés. Un particulier qui cède des terrains qu'il a recueillis par succession ou acquis pour son usage privé est présumé ne pas réaliser une activité économique. De plus, si préalablement à la

¹ Voir ensemble les arrêts : CJCE, 4 octobre 1995, *FINANZAMT UELZEN c/ DIETER ARMBRECHT*, aff. C-291/92 ; CE, 29 décembre 1995, *Sté Sudfer*, req. n°118754, et CAA Bordeaux, 4^{ème} ch., 30 octobre 2003, *ASSOCIATION ECOLE DE LA VIE*, req. n°99BX02483.

² Selon la jurisprudence du Conseil d'État, l'achat d'un immeuble pour le revendre en bloc ne caractérise pas l'habitude, mais l'achat d'un immeuble pour le diviser et le revendre par appartements fait qualifier le vendeur de marchand de biens (CE 28 mai 1990 ; 12 juin 1992). De même, a la qualité de marchand de biens le particulier qui achète et revend six appartements en deux ans (CE 14 octobre 1987).

cession, ledit particulier procède au lotissement parcellaire du terrain pour en tirer un meilleur prix global n'est pas suffisant à remettre en cause cette présomption¹. Les critères retenus étant l'importance et l'habitude des opérations, dépenses d'aménagement significatives, voire prépondérantes, dans la valeur des cessions.

Toutefois, cette présomption pourra être renversée lorsque le cédant entre dans une démarche active de commercialisation foncière, acquérant les biens en dehors d'une pure démarche patrimoniale et mobilisant des moyens qui le placent en concurrence avec des professionnels².

2/ Pour les professionnels assujettis au titre de leur activité courante

S'agissant des personnes morales de droit privé, vont demeurer hors champ de la TVA les cessions d'immeubles réalisées par une entreprise qui, à cette occasion, vise seulement à mieux mobiliser un élément d'actif disponible, alors que la même cession aura le caractère d'une opération économique en tant que telle si elle s'accompagne de dépenses de valorisation du bien, ou *a fortiori* si elle s'inscrit dans l'exploitation d'une activité d'achat en vue de la revente susceptible de produire des recettes concurrentes³. De même l'agriculteur qui vend les terrains de son patrimoine foncier, non inscrits au bilan de son exploitation, n'agit ordinairement pas en tant qu'assujetti. Il en ira à l'inverse s'il réalise sur ces mêmes terrains des travaux, par exemple des travaux de viabilisation, et met en œuvre des moyens de commercialisation avérés tels le démarchage ou des mesures de publicité. De plus, l'administration rappelle, dans son instruction du 29 mars 2010 précitée, qu'en matière d'expropriation les mutations réalisées à cette occasion ne peuvent être considérées comme constitutives d'opérations économiques pour l'exproprié et demeurent ainsi en dehors du champ de la TVA.

S'agissant des personnes morales de droit public, aux termes des dispositions de l'article 256 B, celles-ci ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence. C'est à dire, qu'elles ne doivent pas bénéficier d'avantages lorsqu'elles entrent en concurrence avec des professionnels assujettis⁴. Il faudra alors examiner le marché, sur lequel la personne morale de droit public souhaite

¹ Cass, 3^{ème} civ, 14 juin 1989.

² Rép. Ferrand AN 12-10-2010p. 11144 n°86408.

³ Inst. 3 A-9-10 du 29 décembre 2010.

⁴ Application du principe de la liberté du commerce et de l'industrie : « *si elles entendent prendre en charge une activité économique elles ne peuvent légalement le faire que dans le respect tant de la liberté du commerce et de l'industrie que du droit de la concurrence (...) une fois admise dans son principe, une telle intervention ne doit pas se réaliser suivant des modalités telles qu'en raison de la situation particulière dans laquelle se trouverait cette personne publique par rapport aux autres opérateurs agissants sur le même marché, elle fausserait le libre jeu de la concurrence sur celui-ci* ». CE, Ass., 31 mai 2006, *Ordre des avocats au barreau de Paris*, req. n° 275531.

intervenir, pour déterminer s'il existe un concurrent privé. Ainsi, les livraisons d'immeubles réalisées à titre onéreux par les opérateurs publics, et notamment les collectivités territoriales, entrent en concurrence avec celles des opérateurs privés lorsqu'elles s'inscrivent dans une démarche économique d'aménagement de l'espace ou de maîtrise d'ouvrage. Sont donc imposables les cessions de terrains à bâtir ou de construction résultant de l'aménagement d'emprises acquises à cette fin, voire d'origine domaniale non établie, dès lors que le cadre administratif fait apparaître une telle volonté de valoriser son activité et de répondre aux besoins des acquéreurs¹.

B.- Une répercussion certaine sur la tête de l'acheteur

Cette réforme de l'imposition pourrait en outre conduire les contribuables légaux à modifier leur comportement économique, dans la mesure où le redevable réel tel que défini par la loi (1) risque d'être l'acquéreur du bien (2).

1/ La qualité de redevable fixée par la loi

Seule la loi peut, en vertu de l'article 34 de la Constitution, désigner la personne qui a la qualité de redevable légal de l'impôt².

En outre, comme en matière de qualification des revenus et bénéficiaires, l'erreur commise par l'administration sur la personne imposable est une irrégularité qui entraîne la décharge de l'imposition. Il s'agit aussi d'un moyen d'ordre public que le juge doit soulever d'office. Il devrait en être également pour le notaire. En effet, par un arrêt en date du 3 mars 2011 la Cour de cassation a déduit que le notaire a le devoir d'accomplir toute formalité accessoire, indispensable à l'efficacité de l'acte principal³. Il s'agit d'une obligation automatique, ne pouvant être écartée que par la volonté expresse des parties.

De plus il est impossible de déroger conventionnellement aux articles 256 et suivants du CGI qui déterminent les personnes imposables au titre de la TVA. D'ailleurs, il ne peut pas non plus être dérogé aux règles de détermination de la personne imposable, par contrat administratif, tel qu'un traité de concession passé entre l'État et une commune ou une société ou entre une ville et une société. Par exemple, en matière de taxe foncière, dans le cas de concession, l'État, autorité concédante, à qui les immeubles et installations doivent revenir à l'expiration de la

¹ Inst. 3 A-9-10 du 29 décembre 2010.

² CE, 26 juillet 1985, req. n° 42.888, *Dr. fisc.* 1986, c. 750, concl. RACINE ; *RJF* 1985, p. 693.

³ « Attendu que le notaire, tenu de prendre toutes dispositions utiles pour assurer la validité et l'efficacité des actes auxquels il prête son concours ou qu'il a reçu mandat d'accomplir, doit, sauf s'il en est dispensé expressément par les parties, veiller à l'accomplissement des formalités nécessaires à la mise en place des sûretés qui en garantissent l'exécution, dont, quelles que soient ses compétences personnelles, le client concerné se trouve alors déchargé. »

concession, est le seul redevable légal de ladite taxe¹. Le Conseil d'État a jugé toutefois qu'il convient de faire application des clauses de la convention de concession prévoyant que le concessionnaire doit rembourser au concédant la taxe foncière qu'il a à supporter en raison des installations concédées².

Ce cas correspond d'ailleurs à une situation assez curieuse intéressant l'imposition des personnes publiques : c'est ainsi qu'une ville peut être assujettie en tant que contribuable à la taxe foncière sur les propriétés bâties, et cela, alors même qu'une partie du produit de l'imposition lui revient en tant que collectivité locale³.

Enfin, le juge lui aussi ne peut modifier le redevable légal de l'impôt, ni autoriser le comptable public à exercer des poursuites contre une autre personne que celui-ci⁴.

Inversement, il peut se fonder sur la notion de redevable légal pour interpréter les stipulations d'un contrat. En l'absence de preuve d'un accord des parties à un contrat quant à la charge définitive de la TVA, cet impôt doit être supporté par celle d'entre elles qui en est redevable selon la loi fiscale⁵.

2/ La distinction entre redevable légal et redevable réel

Il s'agit de l'hypothèse dans laquelle le redevable légal et le redevable réel ne se confondent pas. L'incidence de la TVA est indirecte, l'impôt est répercuté. L'impôt est indirect, lorsque l'assujetti inclut l'impôt dans le prix du bien qu'il vend et c'est l'acquéreur final qui va supporter la taxe.

En effet, la notion que le droit fiscal retient de la « personne imposable » coïncide avec celle de « redevable légal ». Il s'agit d'une notion peu complexe qui répond à la question de savoir quelle est la personne au nom de laquelle l'imposition est établie et qui, en conséquence, devra acquitter cet impôt (sous réserve de la responsabilité solidaire d'un tiers).

¹ CE, 16 novembre 1988, req. n° 47.685, *Dr. fisc.* 1989, c. 202, concl. Mme DE SAINT PULGENT ; *RJF* 1989, n° 69. - 6 janvier 1993, req. n° 101.723, *RJF* 1993, n° 439 ; *Dr. fisc.* 1993, c. 1283. - 29 janvier 1993, req. n° 62.067, *Dr. fisc.* 1993, c. 1284 ; *RJF* 1993, n° 374.

² CE, 29 janvier 1993, req. n° 62.067, préc. - CAA Lyon, 9 février 1995, req. n° 90.690, *Dr. fisc.* 1995, c. 2064, concl. COURTIAL.

³ CE, 29 janvier 1993, req. n° 62.067, préc., à propos du remboursement de cet impôt à la ville par la société concessionnaire d'un parc de stationnement à raison des équipements dont elle est concessionnaire ; la ville concédante est le redevable légal, en tant que propriétaire, de la taxe foncière assise sur les installations réalisées par le concessionnaire, dès lors que le contrat de concession prévoit la remise gratuite de ces installations au concédant en fin de concession ; ce contrat prévoit cependant que le concessionnaire devra rembourser la taxe foncière au concédant.

⁴ CAA Bordeaux, 17 novembre 1992, req. n° 90.142, *RJF* 1993, n° 284.

⁵ Cass. com. 26 avril 1994, *SNC Inter-Coop-production*, *RJF* 1994, n° 902.

Le redevable légal peut être le collecteur d'impôts. Par exemple, le promoteur immobilier qui ajoute la TVA à ses prix hors taxes, puis la réclame à ses clients en même temps que le prix de vente et en reverse périodiquement le montant au receveur des impôts. En fait, il ne supporte pas l'imposition. Il en transfère la charge sur d'autres individus, il ne fait que reverser dans les caisses du Trésor la taxe qu'il a récupérée sur les consommateurs. D'où une seconde notion, de caractère économique et social : celle de redevable réel, qui correspond à la personne qui supporte réellement et définitivement le poids de l'impôt.

Le contribuable ou redevable légal n'est pas nécessairement la personne qui subit l'incidence de la charge fiscale. Par exemple, le redevable des taxes sur le chiffre d'affaires est le redevable légal et non pas le redevable réel qui supporte effectivement le poids de l'impôt¹. En outre, il a pu être jugé qu'un commissaire-priseur a la qualité de redevable légal de la taxe forfaitaire sur les métaux et objets précieux et qu'il est donc titulaire du droit de réclamation, bien que cette taxe soit supportée par le vendeur².

Par ailleurs, la distinction entre redevable légal et redevable réel n'a pas seulement un intérêt économique. Elle entraîne certaines conséquences juridiques.

En effet, le contribuable qui est le redevable légal des taxes sur le chiffre d'affaires, des droits indirects ou des droits de douane n'en supporte pas la charge réelle, dès lors qu'il répercute sur l'acquéreur les droits correspondants.

D'autre part, dans l'hypothèse où ces droits ne seraient pas dus et que le vendeur en demande le remboursement, la question est de savoir si la restitution n'engendrerait pas un enrichissement sans cause de son patrimoine et éventuellement un préjudice particulier pour le Trésor. En outre, notamment en matière de TVA, lorsque la mention de cette taxe sur la « facture »³ ouvre à l'acquéreur des biens et des services le droit à déduction de la TVA.

C'est ainsi que s'expliquent les dispositions de l'article 283-3 du CGI en matière de TVA « mobilière » et les limites fixées par le législateur, fondées sur la théorie de la répercussion, s'inspirant elle-même de la théorie de l'enrichissement sans cause, et qui ont fait l'objet des dispositions des articles 1965 FA du CGI et 352 bis du code des douanes. Lesquelles dispositions ont vocation à s'appliquer en matière immobilière, et ce particulièrement depuis la réforme qui supprime la distinction entre biens mobiliers et immobiliers.

Ces dispositions visent en outre à interdire ou à limiter la restitution de ces droits, dès lors qu'ils ont été répercutés sur le consommateur ou l'acheteur.

¹ CE, 6 décembre 1965, req. n° 60.951, Lebon p. 664.

² CAA Paris, 20 févr. 1996, req. n° 94-88, *Dr. Fisc.* 1996, c. 748, concl. BRIN.

³ Tout document émis par un assujetti à la TVA mentionnant le prix hors taxe des produits vendus ou des services rendus, autrement dit en matière de vente immobilière : l'acte.

Section 2 : La nouvelle notion de livraison

Aux termes du 1° de l'article 256, II du CGI qui transpose l'article 14,1 de la directive TVA, « est considéré comme livraison d'un bien le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire »¹. Désormais, la TVA est susceptible de s'appliquer à toutes les livraisons de terrains et d'immeubles². La jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne précise d'ailleurs que cette notion inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à disposer en fait de ce bien comme si elle en était le propriétaire³.

Ainsi, pour être imposable à la TVA, la livraison doit être effectuée à titre onéreux. Peu importe que les opérations soient effectuées sans bénéfice ou à perte, dans la mesure où il n'est pas exigé que le prix corresponde à la valeur économique normale du bien livré⁴.

Sont par conséquent imposables de plein droit les livraisons d'immeubles autres que de terrains qui ne sont pas à bâtir et d'immeubles bâtis achevés depuis plus de cinq ans, à savoir les livraisons de terrains à bâtir au sens du 1° du 2 du I de l'article 257 du CGI (I) ainsi que d'immeubles bâtis dans les cinq ans qui suivent leur achèvement (II). Pour les autres terrains et les autres immeubles, la TVA sera sur option.

I.- Les livraisons de terrains

La notion de terrain à bâtir repose désormais sur une définition objective fondée sur le droit de l'urbanisme et non plus sur l'intention de construire de l'acquéreur. Toutefois, si les livraisons de terrains à bâtir sont taxées de plein droit (A), les livraisons de terrains qui ne répondent pas à la nouvelle définition du terrain à bâtir sont désormais exonérées avec une faculté d'option conformément au droit communautaire (B).

¹ Voir en ce sens : CJCE, 11 février 2010, *Graphic procédé*, aff. C-88/09, point 16.

² L'ancien régime de la TVA était quant à lui limité aux transferts de propriété de terrains à bâtir (au sens de l'ancienne définition) et d'immeubles neufs.

³ CJCE, 25 avril 2005, *FINANZAMT BERGISCH GLADBACH c/ HE*, aff C-25/03.

⁴ Précision étant ici faite que la valeur vénale du bien peut être retenue comme base d'imposition : article 266, 2-B du CGI.

A.- La livraison de terrain à bâtir

La nouvelle définition du terrain à bâtir repose sur des critères objectifs tirés du droit de l'urbanisme¹ (1), mais elle n'englobe plus les immeubles assimilés à des terrains à bâtir (2).

1/ La nouvelle notion de terrain à bâtir

L'intention de l'acquéreur, au moment de l'acquisition, de construire ou non, n'emporte plus aucune conséquence sur le régime de la TVA applicable à l'acquisition du terrain².

Ainsi sont des terrains à bâtir les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application d'un plan local d'urbanisme, ou à défaut d'un autre document d'urbanisme en tenant lieu, d'une carte communale ou des dispositions de l'article L 111-1-2 du Code de l'urbanisme³. Cette définition est très large et elle inclut notamment les terrains pour lesquels les documents d'urbanisme prévoient au moment de la cession qu'une construction est possible, y compris ceux pour lesquels la constructibilité est limitée, mais à l'exclusion de ceux pour lesquels la constructibilité est subordonnée à une modification préalable de ces documents⁴. La notion de construction elle-même a son importance. En effet, le terme « construction » tel que visé au 1° du 2 du I de l'article 257 doit être entendu au sens large de « construction incorporée au sol »⁵, ce qui inclut en outre des éléments de voirie ou de clôture.

Sur cette base, seront présumés être des terrains à bâtir au moment de la cession⁶ les terrains situés dans les zones urbaines⁷, les zones à urbaniser⁸, les zones constructibles des cartes communales⁹, les parties constructibles des communes¹⁰ ou les périmètres constructibles en zones naturelles et forestières¹¹. L'obtention d'un permis de construire ou d'un permis d'aménager valant permis de construire apparaît alors inutile. Par ailleurs, s'agissant des terrains classés en

¹ Article 257, 2, du CGI.

² Toutefois, elle continue à produire des conséquences en matière de droits de mutation à titre onéreux. V. *Dr. Fisc.* 2010, n°12, comm. 252, n°17 et s.

³ Article 257, I-2-1° du CGI.

⁴ Instruction 3-A-5-10 du 22 septembre 2010.

⁵ C'est-à-dire de « bâtiment » tel que défini par le 2 de l'article 12 de la directive TVA.

⁶ Sous réserve que le règlement du document d'urbanisme ou le règlement national d'urbanisme et les dispositions particulières aux zones de montagne et au littoral le permettent.

⁷ Article R. 123-5 du Code de l'urbanisme : « zones U ».

⁸ Article R. 123-6 du Code de l'urbanisme : « zones AU ».

⁹ Article L. 142-2 du Code de l'urbanisme : « secteurs de zones constructibles délimités par la carte ».

¹⁰ Article L 111-1-2, 4°, du Code de l'urbanisme : « terrains situés dans la partie actuellement urbanisée de la commune et des terrains rendus constructibles par délibération du conseil municipal ».

¹¹ Article R. 123-8 du Code de l'urbanisme : « zones N ».

zones agricoles¹, ceux-ci seront présumés comme n'étant pas à bâtir et ce, alors même que des constructions et installations nécessaires aux services publics ou d'intérêt collectif et à exploitation agricole pourraient y être autorisées. Toutefois, si la cession d'un terrain est assortie dans l'acte des indications faisant apparaître que le terrain bénéficie d'une autorisation de construire, celui-ci doit être qualifié de terrain à bâtir au sens du 1° du 2 du I de l'article 257.

2/ Les nouvelles exclusions

La nouvelle définition ne retient plus dans son champ les immeubles assimilés à des terrains à bâtir².

Ainsi, les immeubles inachevés seront considérés comme des immeubles neufs³.

S'agissant des terrains recouverts de bâtiments destinés à être démolis, ceux-ci ne sont plus qualifiés de terrains à bâtir au regard de la TVA et vont être désormais rattachés à la catégorie des immeubles anciens, sauf exception. En effet, si la démolition porte sur un immeuble achevé depuis moins de cinq ans, le terrain sera attaché à la catégorie des immeubles neufs, mais cette hypothèse reste peu commune dans la pratique. Il semble ainsi de prime abord que cette interprétation stricte de la nouvelle définition de terrain à bâtir simplifie l'identification des terrains imposables dans le cadre de la TVA et ceux qui ne le sont pas. Cependant une jurisprudence récente de la CJCE vient compliquer l'équation en adoptant une interprétation plus souple, de sorte qu'elle admet dans une certaine mesure que les terrains destinés à être démolis puissent être considérés comme des terrains à bâtir⁴.

S'agissant des droits à construire résiduels attachés à un terrain bâti, l'administration a d'ailleurs pu préciser dans son instruction 3 A-9-10 du 29 décembre 2010 que l'existence de droits à construire résiduels, tels que des travaux de surélévation, attachés à un immeuble bâti ne lui confère pas la qualification de terrain à bâtir. La cession de ce terrain bâti va ainsi relever du régime applicable aux cessions d'un immeuble bâti.

En définitive on peut tirer de cette étude deux conditions cumulatives pour assimiler un immeuble bâti à un terrain à bâtir, soit :

¹ Article R. 123-7 du Code de l'urbanisme : « zones A ».

² Article 1594 0-G, A, I, du CGI. Il s'agit des immeubles inachevés, des terrains recouverts de bâtiments destinés à être démolis et des immeubles qui peuvent faire l'objet d'une surélévation.

³ V. *Dr. fisc.* 2010, n°12, comm. 249, n°7 et s, voir *infra*.

⁴ CJCE, 19 novembre 2009, *Don Bosco Onroerend Goed BV*, aff. C-461/08, *Dr. Fisc.* 2009, n°48, act. 356 : « les opérations de livraison et de démolition forment une opération uniquement au regard de la TVA, ayant, dans son ensemble, pour objet non la livraison du bâtiment existant et du sol y attenant, mais celle d'un terrain non bâti, indépendamment de l'état d'avancement des travaux de démolition de l'ancien bâtiment au moment de la livraison effective du terrain ».

- que l'immeuble bâti soit situé dans une zone où les constructions peuvent être autorisées ;
- que son état le rend impropre à un quelconque usage.

Seront ainsi assimilés à des terrains à bâtir un chantier inabouti, des ruines résultant d'une démolition plus ou moins avancée, un immeuble frappé d'un arrêté de péril ou un bâtiment rendu inutilisable par suite de son état durable d'abandon.

B.- Les terrains non à bâtir

Les livraisons à titre onéreux de terrains qui ne répondent pas à la définition de terrains à bâtir sont exonérées de TVA, lorsqu'elles sont réalisées par un assujetti agissant en tant que tel, sauf sur option¹ (1). L'article 201 *quater* de l'annexe II au CGI dispose en outre des prescriptions particulières lorsque des immeubles, fractions d'immeubles ou droits immobiliers relèvent de règles différentes pour la base d'imposition (2).

1/ Dans le champ d'application de la TVA sur option

Le 5 de l'article 261 exonère de TVA les livraisons de terrains qui ne sont pas des terrains à bâtir au sens des dispositions du 1° du 2 du I de l'article 257. Toutefois, la livraison de ces immeubles par un assujetti peut faire l'objet d'une option conformément au 5° bis de l'article 260. C'est ici une grande nouveauté puisque les livraisons de terrains non à bâtir n'entraient pas dans le champ d'application de la TVA immobilière de l'ancien article 257, 7° du CGI.

S'agissant de l'identification des terrains non à bâtir, elle ne devrait poser que peu de difficultés dans la mesure où la notion est une notion résiduelle. En effet, la notion de « terrain non à bâtir » se définit négativement par rapport au « terrain à bâtir »². Entreront ainsi dans la catégorie des « terrains non à bâtir » ceux qui ne répondent pas à la notion de « terrain à bâtir » ou de terrains assimilés à des terrains à bâtir.

D'ailleurs désormais, on devrait constater plus d'étanchéité entre TVA et droit d'urbanisme. En effet, auparavant l'édification d'une construction en zone inconstructible n'empêchait pas, le cas échéant, l'exigibilité de la TVA sur terrain à bâtir³. Désormais, s'il existe une interférence entre le zonage et la constructibilité réelle seul le zonage devra être regardé pour déterminer si le bien est imposable au

¹ Articles 261, 5-1° et 260, 5° bis du CGI.

² MARTEAU-LAMARCHE M., « La réforme de la TVA immobilière, une révolution culturelle pour les notaires ? (À propos de la loi du 9 mars 2010 (a) et de l'instruction 3 A-9-10 du 29 décembre 2010) », *Deffrénois* n°05/11, 39209, p. 457.

³ L'inconstructibilité était indifférente s'il y avait un engagement de construire ou s'il y avait construction illégale. CAA Paris, 14 décembre 1993, n° 92-138.

titre de la TVA. De même, la définition retenue par le législateur qui ne se réduit pas au seul critère du zonage pourrait conduire à des situations contradictoires. Un terrain pourrait ne pas être considéré comme terrain à bâtir alors même qu'un permis de construire aurait été accordé. Ou encore, la situation où tout permis de construire serait refusé, sans que cela ne fasse obstacle à la qualification de terrain à bâtir.

En définitive, on risque d'assister à une distorsion entre la désignation du bien vendu et la qualification fiscale de ce même bien.

2/ Le principe du fractionnement

Rappelons que l'imposition à la TVA doit figurer dans l'acte constatant la cession, comme l'option pour l'imposition à la TVA doit être expresse¹. L'administration exige alors que lorsqu'un assujetti est amené à céder un terrain comportant une partie qui ne répond pas à la qualification de terrain à bâtir et une autre partie qui y répond et qu'il l'a acquis dans des conditions conduisant à placer la cession sous le régime de la marge, l'acte devra comporter une claire distinction entre l'une et l'autre partie quand bien même l'ensemble sera soumis à la TVA s'il exerce l'option pour la partie non à bâtir, dès lors que celle-ci sera taxée sur le prix total alors que la partie à bâtir sera taxée sur la seule marge.

Cette prescription n'est ici adressée qu'aux notaires qui seront les seuls en la matière à intervenir. Il relèvera alors de leur seule responsabilité d'être vigilant quant à l'appréciation des notions sus-développées.

Par principe l'administration semble exiger d'ailleurs que soit opérée une division parcellaire préalablement à la cession afin de permettre de distinguer la part de l'emprise libre de constructions utilisables comme telles et la part déjà bâtie utilisable comme telle. On voit immédiatement que le nombre de pages des actes de vente va se multiplier pour les seuls besoins fiscaux. Et ce d'autant plus que l'administration admet l'exception selon laquelle la partie non construite puisse être considérée comme le prolongement direct et accessoire d'un bâtiment lui-même en état d'être utilisé. En outre, il sera admis de considérer l'ensemble en tant qu'immeuble bâti s'il est identifié de la sorte comme une seule parcelle pour l'établissement du plan cadastral.

Il ressort ainsi, tant de la directive TVA que du texte de la réforme elle-même, que les notions de terrain à bâtir et d'immeuble bâti sont exclusives l'une de l'autre. En outre, peut seul constituer un terrain à bâtir un terrain qui ne comporte pas d'ores et déjà des bâtiments², qu'il s'agisse d'immeubles neufs ou d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans.

¹ Article 201 quater, du CGI, annexe II, issu du décret 2010-1075 du 10 septembre 2010.

² Au sens de construction incorporée au sol, voir *supra*.

II.- Les livraisons d'immeubles

Les livraisons d'immeubles bâtis réalisés à titre onéreux par un assujetti dans le cadre de son activité économique entrent dans le champ de la TVA de droit commun (A), alors que les livraisons d'immeubles qui ne répondent pas à cette définition sont exonérées¹, sauf option² (B).

A.- Les immeubles neufs

La livraison d'immeuble neuf semble de prime abord être moins sujette à incertitude que celle de la livraison de terrain à bâtir. Or la notion d'immeuble neuf emprunte pour partie à la définition des terrains à bâtir (1) en plus d'exiger une attention particulière en matière de travaux de surélévation ou de remise à neuf (2).

1/ La définition d'immeuble neuf

Sont désormais considérés comme des immeubles neufs :

- les immeubles qui sont achevés depuis moins de cinq années ;
- et qui résultent d'une construction nouvelle, ou de travaux portant sur des immeubles existants qui ont consisté en une surélévation ou la remise en l'état neuf³.

Contrairement à l'ancien dispositif, l'immeuble va demeurer un immeuble neuf pendant toute la période de ces cinq années, et ce, indépendamment du nombre de cessions dont il peut avoir fait l'objet durant cette période⁴.

Par principe seront ainsi imposables de plein droit à la TVA les livraisons d'immeubles soit, en l'état futur d'achèvement, soit après complet achèvement lorsque la livraison intervient dans les cinq ans de cet achèvement. Par exception, la vente d'immeuble à réhabiliter d'un immeuble achevé depuis plus de 5 ans relèvera du régime fiscal des immeubles neufs, si les travaux sont assimilables à une reconstruction⁵.

La notion d'immeuble neuf emprunte ainsi à la fois à l'ancienne définition des immeubles anciens, puisque le nombre de mutations dans les cinq ans de l'achèvement est désormais indifférent, et à la définition des terrains à bâtir, parce qu'une construction inachevée constitue aujourd'hui un immeuble neuf dès lors

¹ Article 261,5-1° du CGI.

² Article 260 5° bis du CGI.

³ Article 257, I, 2, 2° du CGI.

⁴ Sauf exception des mutations réalisées par une personne non assujettie qui n'aurait pas acquis le bien en tant qu'immeuble à construire. V. *Dr. Fisc.* 2010, n°12, comm. 247, n°4 et s.

⁵ S'agissant des critères retenus, voir en ce sens : article R. 262-1 du Code de la construction et de l'habitation.

qu'étant bâti, ne serait-ce que partiellement, la livraison dont il peut être l'objet intervient nécessairement avant la fin du délai de cinq ans suivant l'achèvement.

2/ Les travaux de surélévation ou de remise à neuf

Comme nous venons de la voir, la nouvelle définition d'immeuble neuf vise comme auparavant l'immeuble achevé depuis moins de cinq ans.

La nouveauté est qu'il est expressément indiqué que l'immeuble neuf peut résulter d'une construction initiale ou d'une rénovation résultant de travaux dont la nature et l'importance conduisent à considérer que l'immeuble est remis à neuf. Les critères relatifs à l'appréciation de l'ampleur des travaux demeurent *a priori* inchangés dans la mesure où l'article 245 A de l'annexe II du CGI n'a pas été remanié.

Sont ainsi concernés les travaux consistant à remplacer, renforcer et consolider les éléments de fondations qui composent le socle de l'assise stable d'une construction en répartissant sa charge sur le sol ou tous travaux qui affectent un élément hors fondation déterminant la résistance ou la rigidité de l'ouvrage.

B.- Les autres immeubles

Les livraisons à titre onéreux d'immeubles bâtis qui ne répondent pas à la définition d'immeuble neuf sont exonérées de TVA, lorsqu'elles sont réalisées par un assujetti agissant en tant que tel, sauf sur option¹ (1). Le législateur a mis en place un certain parallélisme avec le principe du fractionnement en matière de livraison à titre onéreux de terrain à bâtir, dans la mesure où le même mécanisme s'applique² (2).

1/ Dans le champ d'application de la TVA sur option

Les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans qui n'étaient pas dans le champ d'application de la TVA immobilière de l'article 257, 7° du CGI entrent désormais dans le champ de la TVA de droit commun lorsqu'elles sont réalisées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.

Le principe consiste cependant en une exonération de TVA³ qui peut être levée si le cédant décide volontairement de soumettre la livraison à la TVA en effectuant une option formelle en ce sens⁴.

¹ Articles 261, 5-1° et 260, 5° bis du CGI.

² Article 201 quater de l'annexe II au CGI

³ Article 261, 5, 2° du CGI.

⁴ Article 260, 5° bis du CGI.

On retrouve ici la même logique que pour la livraison de terrains à titre onéreux ne répondant pas à la définition de terrain à bâtir. Autrement dit, les assujettis agissants en tant que tels (« les professionnels ») peuvent en toutes circonstances être soumis à la TVA, contrairement aux particuliers. En effet, l'assujettissement à l'impôt peut procurer certains bénéfices selon son utilisation¹.

2/ Le principe du fractionnement

L'administration calque ici la même logique qu'en matière de livraison à titre onéreux de terrains².

La distinction entre terrain à bâtir et immeuble bâti trouve ainsi toute sa portée lorsque l'un et l'autre sont réunis dans une même mutation alors que le régime fiscal diffère. En effet, il y a lieu d'appliquer taxation de plein droit (sur le prix total) pour le premier ou exonération avec faculté de taxation sur option (sur le prix total ou la marge) pour le second selon son ancienneté d'achèvement.

C.- Droits assimilés à des immeubles

Certains droits sont assimilés à des biens corporels et suivent le régime du bien immeuble auquel ils se rapportent³ et en ce sens seront concernés certains droits réels immobiliers (1), les droits sociaux (2) ou les promesses synallagmatiques de vente (3).

1/ La cession de certains droits portant sur des immeubles

Les droits réels immobiliers sont ici assimilés à des biens corporels, à l'exception des locations résultant de baux qui confèrent un droit de jouissance. Il s'agit des droits réels principaux visés à l'article 543 du Code civil, tels que la nue-propriété, l'usufruit, le droit de superficie, les droits à construire, etc., dès lors que les opérations en cause sont réalisées par des assujettis agissants en tant que tels.

Ainsi, la constitution ou la cession de ces droits peut être soumise à la TVA suivant le régime du bien immeuble auquel il se rapporte.

2/ Les parts ou actions dont la possession assure en droit ou en fait la propriété ou la jouissance de l'immeuble

Conformément au 3° du 1 du I de l'article 257, suivent le régime du bien immeuble auquel elles se rapportent les parts d'intérêts ou actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance

¹ Voir *infra*, Titre II, Chapitre II.

² Voir *supra* de la présente section, I, B, 2).

³ Article 257, I-1, du CGI.

d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble. Pour l'application de cet article, il est nécessaire que les associés aient droit à une attribution en propriété ou en jouissance. Il n'est d'ailleurs pas nécessaire que, au moment de la cession, les statuts contiennent une affectation précise desdits locaux à des groupes déterminés de parts ou d'actions ; il suffit que ceux-ci posent le principe d'une affectation ultérieure des locaux aux droits sociaux.

Sont ainsi concernées les parts ou actions des :

- sociétés qui, constituées antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi 71-579 du 16 juillet 1971, étaient visées soit par l'article premier de la loi du 28 juin 1938 réglant le statut de la copropriété des immeubles divisés par appartements, soit à l'article 80 de la loi 53-80 du 7 février 1953 modifié par l'article –III de la loi 59-1454 du 26 décembre 1959 à propos de la copropriété horizontale.
- sociétés visées au titre II de la loi 71-579 du 16 juillet 1971 lorsqu'elles limitent leur activité à la construction ou à l'acquisition des immeubles destinés à être attribués aux associés en propriété ou en jouissance¹.
- sociétés coopératives de construction visées au titre III de la loi 71-579 du 16 juillet 1971, lorsqu'elles ont pour objet la construction d'un ou plusieurs immeubles à usage principal d'habitation en vue de leur division par lots destinés à être attribués aux associés².
- sociétés qui ont un objet identique à celui des sociétés précédentes même si elles ne répondent pas aux conditions prévues à l'article 1655 ter du CGI des sociétés dites transparentes.

Ces nouvelles approches relatives à la classification des biens sus-étudiée méritent une grande vigilance. En effet, le fait générateur étant constitué par la livraison, il est important de vérifier la qualification du bien au jour de l'acte définitif. Un immeuble neuf au stade de l'avant-contrat peut devenir immeuble ancien si plus de cinq années se sont écoulées depuis l'achèvement à la date de l'acte authentique translatif de propriété. Un immeuble ancien peut même devenir un terrain à bâtir s'il est devenu impropre à un quelconque usage, enfin, un terrain constructible peut devenir un immeuble bâti en cas de construction en cours.

Conclusion partielle

À l'issue de cet examen, l'impression est donc bien celle d'un réaménagement du dispositif de la TVA des opérations immobilières en vue

¹ Article L. 121-1 et suivant du Code de la construction et de l'habitation.

² Article L. 213-1 et suivant du Code de la construction et de l'habitation.

d'assurer une plus grande conformité au regard du droit communautaire sans modification fondamentale des équilibres existants.

Toutefois, afin d'asseoir l'imposition, il appartiendra aux notaires et autres praticiens du droit de replacer l'opération dans un contexte plus général, d'une part, et de veiller à la nouvelle lecture de l'article 256 du CGI, d'autre part, qui oblige à distinguer les livraisons de biens corporels et les prestations de services et les travaux immobiliers.

De plus, l'instauration d'une option pour l'imposition volontaire d'opérations immobilières jusque-là placées en dehors du champ d'application de la TVA, le cumul possible de la TVA et des droits d'enregistrement qui en découle et la transformation du régime de la marge en simple règle d'assiette non spécifique aux marchands de biens¹ laissent augurer des difficultés de mise en œuvre liées à l'abandon de réflexes nés à la fin des années 1960.

Titre II.- Loi de finances rectificative pour 2010 et réforme de la TVA immobilière : texte de complexification

Il était évidemment prématuré de dresser un bilan de la réforme au lendemain de son entrée en vigueur, surtout dans la mesure où l'administration a mis plus de six mois à rédiger une instruction de base que les professionnels et praticiens du droit attendaient avec impatience.

Toutefois, aujourd'hui la simplification annoncée n'est pas définitivement au rendez-vous, ce à quoi se couple d'ailleurs une augmentation du devoir de conseil du notaire. En effet, comme le souligne le Professeur Mireille MARTEAU-LAMARCHE, « *la matière de l'enregistrement était connue pour être pratiquée par des fonctionnaires ayant de solides connaissances juridiques. L'entrée des opérations immobilières dans le droit commun de la TVA aura eu pour conséquence la perte de cette quintessence au profit d'une logique aux prises de technocrates qui font fi des principes fondamentaux et des classifications du droit civil, sans que l'autonomie du droit fiscal ne puisse justifier un tel dédain du droit commun* »².

¹ Voir *infra*, Titre II, Chapitre II.

² MARTEAU-LAMARCHE M., « La réforme de la TVA immobilière, une révolution culturelle pour les notaires ? (À propos de la loi du 9 mars 2010 (a) et de l'instruction 3 A-9-10 du 29 décembre 2010) », *Deffrénois* n°05/11, 39209, p. 457.

En outre, il faut désormais gérer les difficultés liées à la multiplication des combinaisons entre la TVA et les droits d'enregistrement (Chapitre II), en plus de celles liées à la persistance de facteurs de complication apparus pour partie depuis 2007 (Chapitre I).

Chapitre I : Un droit à déduction toujours aussi complexe

Les assujettis à la TVA bénéficient de la possibilité de déduire la TVA qu'ils ont supportée lors de l'acquisition. Ce mécanisme a été mis en place afin que la TVA reste neutre de manière à ne pas rajouter une charge fiscale supplémentaire et surtout pour que cette taxe porte effectivement sur la valeur ajoutée.

Trois conditions générales doivent être remplies pour que la TVA puisse être déductible par l'assujetti. Du point de vue du fond, il faut que l'opération s'inscrive dans le champ de la TVA sus-étudié. Du point de vue de la forme, la TVA doit figurer sur une facture. Du point de vue temporel, elle ne peut être déduite que si elle est exigible chez la personne qui a émis la facture.

Toutefois, il existe une exception pour les opérations hors de champ de la TVA pour lesquelles l'option est possible. En effet, les opérations réalisées sur les terrains « non à bâtir » et sur les immeubles « anciens », ne sont imposables que sur option. Le vendeur peut avoir intérêt à formuler cette option¹ s'il entend déduire la TVA afférente à des dépenses grevant son immeuble et afin de ne pas interrompre la chaîne de déductibilité de la taxe². En tant que redevable légal de la TVA, c'est le vendeur et lui seul qui a le pouvoir juridique d'exercer l'option.

La notion d'ouverture de droit à déduction va en outre conditionner l'assiette de la TVA en cas de vente par un assujetti d'un terrain à bâtir ou d'un immeuble ancien. Le mécanisme du droit à déduction n'a pas en lui-même été modifié par la réforme, mais la nouveauté est que l'ouverture du droit à déduction devient un critère légal. En effet, l'autoliquidation antérieure de la TVA, suivie d'une revente sans respect de l'engagement de construire, correspond à un non-paiement véritable de la taxe qui n'a pas à proprement parler fait l'objet d'une déduction. Autant dire que cette nouvelle approche risque de constituer un facteur d'erreur de qualification et donc d'erreur de taxation.

¹ Le droit à déduction étant subordonné à la qualité d'assujetti. En cas d'option, la personne qui la réalise acquiert à cette occasion la qualité d'assujetti, ce qui lui permet de déduire la TVA supportée pour leur réalisation.

² CJCE, 11 juillet 1991, *Lennartz*, aff. 97/90, « une acquisition faite à des fins privées puis affectée ultérieurement à des fins professionnelles n'ouvre pas droit à déduction ».

Il convient ainsi de regarder quelle est la condition générale du droit à déduction et déterminer son montant (section 1), avant d'envisager son exercice (section 2).

Section 1 : La condition générale de déduction et détermination du montant

Le droit à déduction est soumis à une condition générale : le lien direct et immédiat (I). Une fois cette condition remplie il faudra tenir compte des coefficients de déduction afin de déterminer le montant de taxe déductible (II).

I.- Un lien direct et immédiat

Pour que le droit à déduction de la TVA d'amont soit reconnu à l'assujetti et afin de déterminer l'étendue de ce droit, la Cour de justice de l'Union européenne estime par principe nécessaire l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction¹. Lequel lien variera selon la nature de l'opération.

A.- La TVA afférente à l'acquisition d'un immeuble

La question de la déductibilité ne pose ici que peu de difficultés dans la mesure où les textes sont très clairs. La TVA qui a grevé l'acquisition d'un immeuble sera déductible dans les conditions de droit commun, lorsque l'immeuble est immobilisé et affecté à des opérations ouvrant droit à déduction, autrement dit si l'opération répond aux trois conditions générales sus-évoquées dans l'introduction de chapitre.

La TVA sera également déductible pour les immeubles comptabilisés en stock et destinés à la revente ainsi que pour les terrains à bâtir ou les immeubles achevés depuis moins de cinq ans, dès lors que la revente est soumise à la TVA de plein droit². La détaxation corrélative des dépenses et notamment de l'acquisition de l'immeuble sera alors ouverte sans difficulté.

Toutefois, la taxation à la TVA de la vente d'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans étant facultative, le régime de la TVA de l'opération à laquelle les dépenses vont concourir ne sera pas nécessairement déterminé.

¹ Par exception, le droit à déduction peut être reconnu si les dépenses font partie des frais généraux de l'entreprise, lesquels sont des éléments constitutifs du prix des produits d'une entreprise et entretiennent ainsi, par principe, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti. CJCE, 8 juin 2000, *Midland Bank plc*, aff. 98/98, *RJF* 9-10/00 n°1187.

² Voir *supra*, Titre I, Chapitre II.

En effet, puisque la taxation à la TVA de la vente d'un immeuble achevé depuis plus de cinq ans est facultative et que l'option ne peut être exprimée par le vendeur qu'au moment de la cession, le risque est que le régime de la TVA lors de l'acquisition ne soit pas déterminé. Se pose alors la question de savoir comment anticiper la revente et à ce propos l'administration ne semble apporter aucune précision dans son instruction du 29 décembre dernier sur cette question pourtant primordiale.

B.- La TVA liquidée à la construction d'un immeuble

La TVA qui a grevé les dépenses de construction d'un immeuble neuf est intégralement déductible dans les conditions de droit commun.

En effet, à partir du moment où la construction est réalisée par un assujetti agissant en tant que tel, deux situations sont possibles. Soit la cession est imposable de plein droit si l'immeuble est vendu dans les deux ans de l'achèvement ; soit, si l'immeuble n'est pas vendu avant ces deux années (une livraison à soi-même imposable) suivies ou non d'une cession taxable de plein droit dans le délai de cinq ans de son achèvement.

C.- La TVA afférente à la livraison à soi-même

La TVA qui a grevé la livraison à soi-même est déductible dans les conditions de droit commun, en application des dispositions de l'article 206 de l'annexe II au CGI.

Sera donc déductible la TVA opérée sur le fondement du a du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI, c'est-à-dire si l'immeuble est immobilisé et affecté à des opérations ouvrant droit à déduction. Sera également déductible la TVA opérée sur le fondement du a du 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI, c'est-à-dire si l'immeuble est comptabilisé en stock et destiné à la revente.

D.- La TVA ayant grevé les éléments du prix de cession d'un immeuble

Il faut ici distinguer selon que la cession est soumise à la TVA ou non.

Lorsqu'elle est réalisée par un assujetti agissant en tant que tel, la cession d'un immeuble soumise à la TVA ouvre droit à déduction de la TVA qui a grevé les dépenses qui entretiennent un lien direct et immédiat avec cette cession, et ce y compris si la cession est taxée sur la marge. Il pourra s'agir de travaux réalisés sur un immeuble en vue de sa cession. La TVA ayant grevé les travaux sera déduite s'il est démontré que les dépenses ont un lien direct et immédiat, non pas avec l'utilisation de l'immeuble, mais avec sa cession.

Lorsque la cession n'est pas soumise à la TVA¹, l'administration présume que les frais de la cession constituent un élément de son prix, si bien que la taxe supportée à ce titre par le cédant n'est normalement pas déductible². Toutefois, cette présomption peut être renversée, à raison des frais généraux de l'entreprise lorsque le redevable est en mesure d'établir que les frais de cession sont normalement intégrés dans les charges courantes. L'un des moyens de preuve pourra être par exemple l'existence de comptabilité analytique allant dans ce sens³.

E.- Les opérations de lotissement ou d'aménagement

Ces opérations ouvrent elles aussi droit à déduction dans les conditions de droit commun. Le droit à déduction portera tout d'abord sur la TVA qui a grevé l'acquisition des emprises de la zone aménageable dès lors qu'elle est mentionnée dans l'acte d'acquisition ou tout document valant facture⁴. Le droit à déduction portera également, et dans les mêmes conditions, sur la TVA qui grève les frais liés à l'acquisition et à l'acquisition des terrains ainsi que les travaux de viabilisation et d'aménagement des lots commercialisés.

L'une des particularités majeures ici relève essentiellement des réserves émises par la jurisprudence et l'administration à propos des équipements d'infrastructure et de superstructure. En effet, dans son instruction 3 A 3-5-10 du 29 décembre 2010, l'administration rappelle la décision du Conseil d'État, du 7 mai 1986, n° 49991, 7^e et 8^e sous-sections, affaire SA Terrabatir, selon laquelle eu égard au caractère global d'une opération d'aménagement de zones le coût des équipements remis gratuitement à une commune constitue pour ce dernier un élément du prix de revient des terrains des zones d'aménagement concerté, dont la revente, et imposable à la TVA. Est donc écartée l'application de l'article 206, IV-2-3° de l'annexe II au CGI qui s'oppose à la déduction de la taxe afférente aux biens cédés sans rémunération. L'aménageur est donc autorisé à déduire la TVA qui lui a été facturée à l'occasion de la réalisation des équipements.

Toutefois, la remise gratuite des équipements généraux doit procéder de la convention d'aménagement. À défaut, la remise gratuite d'équipement ne permet pas l'exercice des droits à déduction.

¹ Hypothèses où l'opération est soit hors champ de la TVA soit exonérée.

² Lorsque la livraison concerne un terrain qui n'est pas à bâtir ou un immeuble achevé depuis plus de cinq ans, l'opération étant exonérée de droit commun, la taxe qui a grevé les frais en cause est réputée non déductible et s'il y a lieu, ne peut être déduite qu'une fois effectivement exercée l'option dans les conditions prévues à l'article 201 quater de l'annexe II au CGI.

³ CJCE, 29 octobre 2009, *AB SKF*, aff. C-29/08.

⁴ Observation étant ici faite que, pour les remises gratuites ou moyennant un prix symbolique des parcelles soumises à la TVA, la taxe déduite fait l'objet d'un reversement dans les conditions prévues au 2° du VI de l'article 207 de l'annexe II au CGI. Inst A 3 3-5-10.

II.- Détermination du montant de taxe déductible

Selon l'article 205 de l'annexe II au CGI, la TVA grevant un bien qu'un assujetti à cette taxe acquiert ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction. Lequel coefficient est égal au produit de trois coefficients, à savoir : le coefficient d'assujettissement (A), le coefficient de taxation (B) et le coefficient d'admission (C). Si l'un des trois coefficients est nul, le coefficient de déduction sera lui aussi nul et l'assujetti ne bénéficiera d'aucun droit à déduction.

A.- Le coefficient d'assujettissement

Ce coefficient détermine dans quelle mesure le bien est utilisé à des activités dans le champ d'application de la TVA. Il est égal à la proportion d'utilisation du bien ou service taxé pour la réalisation d'opérations imposables, autrement dit des opérations dans le champ d'application de la TVA.

Il en résulte :

- un coefficient égal à zéro pour les biens et services affectés exclusivement à des opérations exclusivement situées hors du champ d'application de la TVA ;
- un coefficient égal à l'unité pour les biens et services affectés exclusivement à des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, qu'elles soient taxées ou légalement exonérées ;
- un coefficient inférieur à l'unité pour les biens et services affectés à la fois à des opérations dans le champ et hors champ d'application de la TVA. Le coefficient peut être calculé à partir de critères physiques ou financiers.

En outre, le coefficient d'assujettissement est déterminé sous la responsabilité de l'assujetti ; il doit traduire l'utilisation réelle de chaque bien ou service. Toutefois, un coefficient unique peut être retenu, par année civile, pour l'ensemble des biens et des services utilisés à la fois pour les opérations imposables et pour celles non imposables. Il est donc conseillé dès l'acquisition ou la première utilisation du bien ou d'un service de procéder à son affectation afin de déterminer la valeur du coefficient d'assujettissement.

B.- Le coefficient de taxation

Le coefficient de taxation est défini au III de l'article 206 de l'annexe II au code général des impôts. Il traduit le principe selon lequel, au sein des opérations imposables, seule peut être déduite la taxe grevant des biens ou des services utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction. Le coefficient de taxation traduit le degré d'utilisation du bien ou service pour la réalisation d'opérations

imposables ouvrant droit à déduction. Il est déterminé de manière identique qu'il s'agisse d'une immobilisation ou d'un autre bien ou service.

Le coefficient de taxation est égal à zéro lorsque le bien ou le service est utilisé à des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction. Il est égal à l'unité lorsque le bien ou le service est utilisé à des opérations qui ouvrent entièrement droit à déduction.

Toutefois, le coefficient de taxation est déterminé de manière forfaitaire lorsqu'il s'agit d'un bien ou d'un service utilisé à la fois à des opérations imposables ouvrant droit à déduction et n'ouvrant pas droit à déduction (c'est-à-dire de façon mixte). Il s'obtient par le rapport suivant :

Montant annuel du CA HT afférent aux opérations ouvrant droit à
déduction

Montant annuel du CA HT afférent à l'ensemble des opérations situées
dans le champ d'application de la TVA

Précision étant ici faite que lorsque le bien ou le service est utilisé pour plusieurs secteurs d'activités distincts créés par l'assujetti, sans être utilisé pour l'ensemble des secteurs, le coefficient de taxation est déterminé uniquement d'après le chiffre d'affaires des secteurs pour lesquels le bien ou le service est utilisé. Par ailleurs, un coefficient forfaitaire unique peut être retenu par année civile, pour l'ensemble des biens et des services acquis.

C.- Le coefficient d'admission

Contrairement aux deux autres coefficients, qui dépendent de l'activité de l'assujetti et de l'utilisation qu'il fait des biens et services qu'il achète, le coefficient d'admission d'un bien ou d'un service dépend uniquement de la réglementation en vigueur. Il a en effet pour objet de traduire l'existence de dispositifs particuliers qui excluent de la déduction tout ou partie de la taxe afférente à certains biens ou services.

En conséquence :

- le coefficient est égal à zéro pour les biens et services qui font l'objet de mesures d'exclusion totale ;
- le coefficient est égal à l'unité pour les biens et services qui ne font l'objet d'aucune mesure d'exclusion ou de restriction ;

- le coefficient est inférieur à l'unité pour les biens et services qui font l'objet de mesures de restriction.

Lorsqu'une entité est un assujetti et redevable intégral, le coefficient de déduction de chaque bien et service est identique au coefficient d'admission puisque, dans ce cas, les coefficients d'assujettissement et de taxation sont égaux à 1.

La déductibilité est certainement le niveau le plus complexe de la TVA. Or, depuis le décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 qui a procédé à la refonte des règles de déduction de la TVA, aucune réelle simplification n'a été apportée et la réforme issue de l'article 16 de la loi 2010-237 du 9 mars 2010 elle-même ne transcende pas la matière.

Section 2 : L'exercice du droit à déduction

L'exercice du droit à déduction ne peut être effectué que si celui-ci est justifié et que l'assujetti respecte certaines modalités (I). Lequel droit peut être remis en cause (II).

I.- Justification et modalités d'exercice de la TVA déductible

L'article 271, II du CGI pose les moyens de justification de la TVA en matière immobilière. En effet, la déduction de la taxe qui a grevé les éléments d'une opération ouvrant droit à déduction ne peut être opérée que si notamment :

- elle figure sur les factures établies conformément aux dispositions de l'article 289 du CGI et si la taxe pouvait également figurer sur lesdites factures
- elle a été acquittée par le redevable lui-même lors de l'achat ou de la livraison à soi-même des biens ou des services.

D'autre part, conformément aux dispositions de l'article 271, I et II du CGI, la déduction de la taxe s'opère par voie d'imputation sur la TVA dont le propriétaire de l'immeuble est redevable au titre de ses opérations imposables.

Il s'agit des textes de référence en matière de justification (A) et de modalité d'exercice du droit à déduction (B).

A.- Justification de la TVA déductible

Ainsi, la justification de la TVA déductible s'opère par une mention sur les factures ou documents en tenant lieu (1), mais peut également s'opérer via une procédure de transfert du droit à déduction (2).

1/ Mention sur les factures ou documents en tenant lieu

Afin d'assurer à l'acquéreur le droit à la déduction de la TVA acquittée par le vendeur au titre de la mutation, il appartient à celui-ci de remettre audit acquéreur une facture faisant apparaître distinctement le taux et le montant de la taxe ainsi que le prix net du bien acquis, et ce conformément aux dispositions de l'article 289 du CGI et de l'article 242 nonies de l'annexe II au même code. D'ailleurs, la déduction ne sera admise que si la taxe figurant sur la facture était effectivement exigible et si elle a été correctement liquidée.

Ainsi, puisque l'acte de vente notarié comporte traditionnellement ces mentions et parfois même une ventilation du prix, celui-ci vaudra facturation. Ainsi, il faudra être vigilant dans les hypothèses d'opérations imposées sur la marge¹, puisque l'absence de mention du montant de la TVA entraîne l'impossibilité pour l'acquéreur de la déduire. Il est donc désormais conseillé, quel que soit l'acte, de toujours faire figurer le montant de la TVA.

En matière de livraison à soi-même, le vendeur et l'acquéreur sont réunis sous la même personne, le même mécanisme ne peut s'appliquer. La justification de la déduction devra être portée par les déclarations que le constructeur doit souscrire pour le paiement de la taxe dont il opère la déduction. La TVA afférente à la livraison à soi-même sera ainsi déductible dès lors qu'elle sera effectivement liquidée. Laquelle déduction s'opèrera par imputation de la TVA au titre de cette livraison à soi-même.

2/ Procédure de transfert du droit à déduction

Cette procédure de transfert revêt un caractère prépondérant notamment pour les sociétés de construction dites « transparentes »² d'une part, mais également pour les délégataires de service public d'autre part.

En effet, la TVA qui a grevé certains biens constituant des immobilisations et utilisés pour la régularisation d'opérations ouvrant droit à déduction peut être déduite par l'entreprise utilisatrice qui n'en est pas elle-même propriétaire³. Cette

¹ Voir *infra* Chapitre II.

² Cette qualification signifie que si la société ne peut faire face à ses dettes, mais seulement dans ce cas, en vertu des dispositions de l'article 1858 du Code civil les créanciers de la société sont recevables à poursuivre les associés sur leurs biens personnels. Ainsi la 3^e Chambre de la Cour de cassation a jugé le 12 septembre 2007 (BICC n°673 du 15 décembre 2007) que le paiement d'une dette d'une société civile constituée en vue de la vente d'immeubles, qui a fait l'objet d'une liquidation amiable et qui ne dispose plus d'aucun actif, peut être poursuivi par le créancier directement contre l'un des anciens associés. Les associés se présentent donc comme des débiteurs subsidiaires du passif social envers les tiers, qu'après avoir préalablement et vainement poursuivi la personne morale.

³ Article 210 de l'annexe II au CGI.

procédure de transfert du droit à déduction est ouverte aux sociétés de construction « transparentes » dont les parts ou actions donnent vocation à l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble.

Ainsi, une société « transparente » assujettie qui procède à une livraison à soi-même d'un ouvrage peut transférer à ses membres la taxe afférente à la partie de l'ouvrage dont ils ont la jouissance. Pour cela, la société devra remettre à ses membres bénéficiaires de la procédure de transfert une attestation précisant notamment le coût des travaux de construction des emplacements en cause et le montant de la taxe correspondante. Précision étant ici faite que, cette attestation peut être délivrée tant que l'utilisateur a, notamment, la possibilité temporelle d'exercer le droit à déduction.

S'agissant de la procédure de transfert de droit à déduction par les personnes morales de droit public, elle sera somme toute assez similaire dans la mesure où l'exercice du droit à déduction par les utilisateurs est subordonné à la délivrance par la collectivité d'une attestation du montant de la taxe qui a grevé le bien.

B.- Modalités d'exercice du droit à déduction

La déduction s'opère par voie d'imputation sur la TVA. Si ce mécanisme conduit à amoindrir la dette fiscale de l'assujetti, un deuxième mécanisme vient épuiser cette faveur. En effet, lorsque le montant de la taxe déductible excède le montant de la TVA brute, apparaît un crédit de TVA, lequel crédit de taxe est reportable sur les mois suivant jusqu'à épuisement de la déduction. Ce principe est ainsi par essence favorable à l'administration fiscale et défavorable aux redevables ayant un fort crédit de taxe. Mais avant tout la déduction va dépendre de la date d'exigibilité de la TVA (1) et devra faire l'objet d'une mention sur les déclarations (2).

1/ Date d'exercice de la déduction

Selon l'article 271, I-1 et 3 du CGI, la déduction de la taxe ayant grevé les services et les biens, qu'ils constituent ou non des immobilisations, est opérée par imputation sur la taxe due par le redevable au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance. Ainsi, le droit à déduction ne prendra naissance que lorsque la taxe déductible devient elle-même exigible chez le redevable. En outre, c'est en fonction des conditions d'utilisation dues à cette date que le coefficient de déduction devra être déterminé.

Il est ainsi important de terminer la date d'exigibilité de la TVA, car elle varie selon les opérations. Lesquelles dates n'ont pas elles-mêmes toujours été fixées par la jurisprudence avec certitude, notamment s'agissant de l'achèvement.

Pour l'acquisition d'un bien immeuble bâti ou non l'exigibilité se fera au moment de la livraison, c'est-à-dire, comme le prévoit l'article 256 1° de l'annexe

II au CGI, lors du transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. Alors que pour l'acquisition d'un immeuble à construire, en VEFA par exemple, l'exigibilité intervient au fur et à mesure des versements réalisés selon les échéances.

Le même principe s'applique en matière de livraison à soi-même. Toutefois, compte tenu de certaines règles particulières qui sont traitées dans le chapitre suivant, la déduction de la taxe sera ici opérée sur la déclaration périodique par laquelle l'entreprise procède à la taxation de la livraison.

2/ Mention de la taxe déductible sur les déclarations

Il faut se référer à l'article 208 I de l'annexe II au CGI qui dispose que, les redevables doivent, pour opérer leurs déductions, mentionner le montant de la taxe déductible sur les déclarations déposées pour le paiement de la TVA. En outre, cette mention doit figurer sur la déclaration déposée au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance. Il est tout de même prévu une période de « rattrapage » en cas d'omission de la déduction dans les délais.

En effet, à condition qu'elle fasse l'objet d'une inscription distincte, la taxe dont la déduction a été omise peut figurer sur les déclarations ultérieures déposées avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission.

La déclaration devra d'ailleurs être appuyée d'un état comportant pour chaque fournisseur, les informations suivantes :

- Numéro d'identifiant fiscal ;
- Nom et prénom (s) ou raison sociale ;
- Adresse ;
- Numéro d'inscription au registre de commerce ;
- Date et référence de la facture ;
- Montant des achats effectués ou des prestations reçues ;
- Montant de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée.

II.- Régularisation

La déduction de la TVA par l'assujetti est en principe définitive¹. Toutefois le principe admet des exceptions². En effet, la taxe est susceptible de faire l'objet

¹ Article 207 I de l'annexe II au CGI.

² Article 207 II de l'annexe II au CGI.

d'une régularisation pendant une période de vingt années,¹ dont celle au cours de laquelle l'immeuble immobilisé a été achevé (A), alors que pour les biens en stock il n'existe pas de date limite (B).

A.- L'immeuble immobilisé

C'est l'article 207 de l'annexe II au CGI qui distingue, pour les immeubles immobilisés, les régularisations annuelles (1) et les régularisations globales (2).

1/ Les régularisations annuelles

La régularisation annuelle tient compte de l'évolution de l'utilisation d'un bien immobilisé dans le temps et traduit le fait que, l'année en cause, le bien a été utilisé différemment de ce que la situation initiale laissait présager. En d'autres termes, la régularisation doit avoir lieu lorsque la différence, entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence, est trop importante. Soit en l'occurrence si la différence est supérieure à un dixième, en valeur absolue.

$$\text{Si } \{(\text{coeff. ass. x coeff. tax.})_{N+x} - (\text{coeff. ass. x coeff. tax.})_N > 0,1\} = \text{Régularisation}$$

Cette régularisation annuelle de la TVA déduite sur l'immeuble va ainsi suivre les règles de droit commun des immobilisations et elle ne s'opérera qu'au vu de la variation de l'utilisation du bien. En outre, la régularisation annuelle devra être effectuée sur les déclarations avant le 25 avril de l'année suivante.

S'agissant des livraisons à soi-même la régularisation aura elle aussi lieu en cas d'une variation de plus de 10 points. Toutefois, puisque la taxation de la livraison intervient au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit l'achèvement de l'immeuble, il faut apporter une précision sur le coefficient de déduction à retenir. Ici il faudra retenir le coefficient de déduction déterminé à la date de l'achèvement et non à la date de taxation de la livraison, le délai de régularisation ayant lui aussi pour point de référence la date d'achèvement.

Par conséquent, si la constatation de la livraison à soi-même intervient plus de deux ans après son achèvement et que, combiné à cette situation, l'on constate une variation de plus de 10 points des indices de déduction, il faudra procéder à la fois au calcul de la TVA collectée, au calcul de la TVA déduite et au calcul de la régularisation, au titre de la première déclaration. Il appartiendra aux

¹ Durant cette période deux types de régularisations de la TVA déduite à l'origine sont susceptibles d'intervenir. La première est annuelle par vingtième lorsque le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année se trouve être inférieur à 0,9. La seconde est complémentaire en proportion du nombre d'années restant à courir jusqu'au terme de la période de régularisation, quand le bien vient à être cédé sans que l'opération soit soumise à la TVA.

professionnels d'être particulièrement vigilants sur ce point sous peine de sanctions.

2/ Les régularisations globales

La régularisation globale est déclenchée par la survenance de certains événements et traduit le fait que, pour l'avenir, le bien sera utilisé différemment de ce que la situation initiale laissait supposer. En outre, la régularisation globale sera déclenchée par l'un des événements énumérés à l'article 207, II-1 de l'annexe II au CGI, intervenant pendant la période de régularisation, à savoir lorsque le bien est :

- cédé ou apporté, que cette opération soit soumise ou non à la taxe sur le prix total, sur la valeur totale ou sur la marge ;
- transféré entre secteurs distincts d'activités ;
- utilisé à des opérations ouvrant droit à déduction ;
- n'est plus utilisé à des opérations ouvrant droit à déduction ;
- ou lorsque la réglementation modifie la valeur du coefficient d'admission en cours d'utilisation.

S'agissant des cessions ou apports non soumis à la TVA¹, il faudra procéder à une régularisation en un coup en réputant que le bien sera désormais, et jusqu'à la fin de la période de régularisation, utilisé à une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction. La régularisation sera ainsi égale à la somme des régularisations annuelles qui auraient été effectuées jusqu'à la survenance de l'événement, en considérant que le coefficient de taxation de l'immeuble est désormais égal à zéro pour toute la période restant à courir. À partir de la survenance de l'événement, le bien est donc réputé avoir été utilisé uniquement pour la réalisation n'ouvrant pas droit à déduction.

S'agissant des cessions ou apports soumis à la TVA,² il faudra également procéder à une régularisation globale, en un coup. Par conséquent, le bien sera réputé utilisé, pour chacune des années restantes de la période de régularisation, à une activité telle que son coefficient de déduction est égal à un (1).

Dans l'hypothèse où le bien cesse d'être utilisé pour la réalisation d'opérations imposables son coefficient d'assujettissement et de taxation devient nul. La régularisation globale sera ainsi égale à la somme des régularisations

¹ En d'autres termes : cession ou apport d'un terrain qui ne répond pas à la définition des terrains à bâtir ou d'un immeuble achevé depuis plus de cinq lorsque l'option pour l'imposition à la TVA n'a pas été exercée.

² Hypothèse où le bien n'a pas fait l'objet d'une détaxation totale lors de son acquisition ou de sa construction.

annuelles qui auraient été effectuées jusqu'au terme de la période de régularisation en considérant qu'à partir de cet événement le coefficient d'assujettissement du bien est égal à zéro.

La complexité de la régularisation ne résulte en définitive que de la liaison entre la survenance d'événement en contradiction avec le droit à déduction et leur impact mathématique.

B.- L'immeuble conservé en stock ou en attente de sa revente

Les immeubles en stock (1) ou conservés en attente de leur revente (2) se voient appliquer des règles particulières en matière de régularisation, sauf lorsque ces immeubles tombent dans le champ des immeubles immobilisés (3).

1/ L'immeuble en stock

Selon l'article 207, IV-3 de l'annexe II au CGI les immeubles ou fractions d'immeuble conservés en stock sont considérés comme immobilisés lorsqu'ils sont utilisés pendant plus d'un an pour une opération relevant d'une activité économique au-delà de la deuxième année qui suit l'achèvement.

En outre, il y aura lieu de procéder à une régularisation lorsque le bien en stock ayant fait l'objet d'une déduction de la taxe qui l'a grevé vient à être utilisé pour une nouvelle opération, que celle-ci ouvre droit ou non à déduction. Ainsi, contrairement à ce qui vient d'être vu en matière de biens immobilisés, lorsque cet événement survient la régularisation doit être opérée quelle que soit la date où il se produit. Il n'existe pas pour les biens en stock de date limite au-delà de laquelle la régularisation ne serait pas obligatoire.

2/ L'immeuble dans le cadre d'une opération économique en attente de sa revente

Il s'agit ici de l'hypothèse où l'assujetti qui a construit ou acquis un immeuble en vue de sa revente peut être amené à utiliser cet immeuble dans l'attente de trouver un acquéreur. Par ailleurs, si les événements déclencheurs de la régularisation sont les mêmes que pour l'immeuble en stock¹, les conséquences en découlant varient.

Si l'immeuble est utilisé pour une activité ou une opération hors champ de la TVA, la TVA d'amont déduite fera l'objet du même reversement que pour l'immeuble en stock. Toutefois, dans l'hypothèse où seule une fraction d'immeuble fait l'objet d'une affectation étrangère aux besoins de l'entreprise, il

¹ L'utilisation de l'immeuble peut consister en une activité ou une opération située dans le champ d'application de la TVA ou hors de son champ.

conviendrait de faire basculer l'autre fraction dans le champ de la livraison à soi-même sur le fondement de l'article 257, II-1-1° du CGI, comme le confirme l'administration fiscale dans son instruction du 29 décembre 2010¹.

Alors que, si l'usage consiste en une activité ou une opération située dans le champ d'application de la TVA et ouvrant droit à déduction, le traitement sera identique à ce que l'on a pu voir précédemment lorsque l'immeuble est immobilisé. Sauf à ce que cette utilisation se poursuit au-delà de cinq ans de l'achèvement, la taxation étant sur option.

Enfin, si l'usage consiste en une activité ou une opération située dans le champ d'application de la TVA, mais n'ouvrant pas droit à déduction, la régularisation sera comparable à celle d'un bien immobilisé à condition que cette situation perdure dans le temps.

3/ L'assimilation à une immobilisation

L'immeuble conservé en stock ou en attente de sa cession sera alors assimilé à une immobilisation sous deux conditions cumulatives.

Soit, lorsque l'échéance de la deuxième année suivant l'achèvement visé à l'article 270, II du CGI est dépassée ; et, lorsque l'usage, en tout ou partie, pour une opération relevant d'une activité économique s'est prolongé plus d'un an au-delà de cette même échéance. Il n'y a donc pas lieu de prendre en compte un tel usage pour la durée qui se serait écoulée, le cas échéant, antérieurement au 31 décembre de l'année N+2 consécutive à l'achèvement de l'immeuble².

La conséquence pratique qu'en titre l'administration fiscale est que l'assimilation à un bien immobilisé ne peut prendre effet au plus tôt qu'au début de l'année N+4 suivant l'achèvement. La période de régularisation est ainsi décomptée à partir de l'année où l'assimilation a été constatée. Précision étant ici faite que, durant cette période, les deux types de régularisations de la TVA déduite à l'origine sont susceptibles d'intervenir ainsi que le prévoit l'article 207 de l'annexe II au CGI.

¹ Inst. 3 À 9-10 du 29 décembre 2010, §171.

² Inst. 3 À 9-10 du 29 décembre 2010, §172.

Chapitre II.- Complexification de l'assise imposable

La TVA génère des revenus d'une manière neutre et transparente¹. La TVA serait même « l'instrument le plus efficace pour générer des recettes fiscales pour les gouvernements »² et d'ailleurs « le coût marginal de la TVA pour générer des recettes publiques est généralement plus faible que celui des autres impôts »³.

Des études récentes de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) suggèrent en outre que la TVA est davantage favorable à la croissance économique que peuvent l'être d'autres impôts⁴. La TVA serait même l'archétype de l'impôt difficilement « fraudable ».

Il est certain que professionnels de l'immobilier et praticiens du droit français se poseront désormais moins de questions s'agissant de savoir si le prix d'un terrain est un prix TTC ou hors taxe en fonction de la qualité du redevable. L'ancien régime prévoyait en outre la possibilité selon laquelle l'acquéreur était lui-même redevable de la TVA si le bien n'était pas encore entré dans le champ de la TVA ou s'il en était ressorti.

Toutefois, la réforme n'apporte que peu voire aucune simplification concernant les modalités de taxation (section 1), elle en est même devenue plus complexe compte tenu de la multiplication des combinaisons entre la TVA et les droits d'enregistrement (section 2).

Section 1 : Les modalités de taxation

Le point notable qui en soi peut être apprécié comme un élément de simplification de la matière est l'introduction d'une indépendance entre droits d'enregistrement et régime TVA⁵.

Toutefois, les modalités d'impositions des livraisons à titre onéreux d'immeubles tel que modifiées par la loi du 9 mars 2010 conservent certaines de leurs particularités tant en ce qui concerne la base d'imposition (I) que le fait générateur, l'exigibilité ou la liquidation de la TVA (II).

¹ S. BUYDENS, *Consumption Tax Trends 2008* : OCDE publishing, p.23.

² D. S. GO, M. KEARNEY, SH. ROBINSON ET K. THIERFELDER, *An analysis of south Africa's Value Added Tax : World Bank Policy Research Working, paper 3671*, août 2005, p.19 : « a VAT is the most effective instrument fo generating government revenue ».

³ Commentaire de Richard M. BIRD sur l'avant-projet « *Value-added Tax and excices* » publié en juillet 2008.

⁴ OECD *Economics Department Working Paper* n°620, 11 juillet 2008.

⁵ Voir *supra*, Chapitre I, section 2.

I.- La base d'imposition

Selon la définition du droit fiscal, la base d'imposition est l'ensemble des revenus, biens, droits ou valeurs auquel, après déduction, est appliqué le taux ou le barème de l'impôt pour obtenir la somme due par la personne imposable. Maintenant, les règles de détermination de l'assiette de la TVA sont différentes selon qu'il s'agit de livraisons de terrains, d'immeubles ou de droits assimilés (A) ou de livraison à soi-même (B).

A.- Les livraisons de terrains ou d'immeubles et cessions de droits assimilés

Il conviendra ici aussi de prendre en compte la nature des biens. Sous certaines conditions vues au chapitre I, les opérations portant sur les terrains à bâtir ou sur les immeubles anciens sont susceptibles de n'être imposées que sur la marge (2). Dans tous les autres cas, la TVA s'applique sur le prix total (1), sauf exception (3).

1/ L'imposition sur prix total

L'article 266, 2-b du CGI dispose que, pour les mutations comme les apports en société d'immeubles ou fractions d'immeubles, la TVA est assise :

« - sur le prix de cession, le montant de l'indemnité ou la valeur des droits sociaux rémunérant l'apport, augmenté des charges qui s'y ajoutent ;

- la valeur réelle des biens (...), si cette valeur vénale est supérieure au prix, au montant de l'indemnité ou la valeur des droits sociaux augmentée des charges ».

Aussi, s'agissant de la notion de prix de cession, il est certain que celui-ci sera constitué par tout ce que le vendeur reçoit de l'acquéreur en échange du bien vendu. Il s'agira donc de la contrepartie réellement reçue¹.

Ainsi, alors que les remises accordées par le cédant seront déduites du prix de cession², certaines charges viendront se manifester en sus du prix. Il s'agira de toutes les prestations supplémentaires que le contrat de vente impose à l'acquéreur ainsi que tous les avantages indirects que l'acquéreur procure au vendeur en prenant à son compte des obligations qui incombent personnellement à ce dernier. Seront notamment inclus dans l'assiette de la TVA :

¹ DAMERON P., « Théorie des modalités de paiement dans la vente d'immeuble », in *Modalités de paiement et actes courants*, Université de La Réunion, septembre 2011, p. 2-15.

² TA Nantes, 6 novembre 1998, req n° 94-2612, « les remises accordées par le cédant ne sont pas la contrepartie d'un service rendu par l'acquéreur ».

- les frais de viabilité, qu'une SCI pourrait facturer de manière distincte du prix de vente¹ ;
- les frais engagés par un lotisseur qui en laisse la charge aux acquéreurs des lots² ;
- la redevance pour construction de locaux à usage de bureaux ou de locaux de recherche dans la région parisienne que l'acquéreur s'est engagé à rembourser au vendeur ;
- la taxe foncière lorsqu'elle est refacturée par le bailleur vendeur à l'acquéreur pour la période postérieure à l'acquisition³.
- la commission d'intermédiaire, autrement dit d'agence, lorsqu'elle est payée par l'acquéreur pour le compte du vendeur.

Les frais de notaire quant à eux ne peuvent pas être considérés comme des charges augmentatives du prix, car ils incombent normalement à l'acquéreur.

En outre, compte tenu des contrôles opérés par la profession notariale sur l'estimation du prix, cela ne devrait donc être qu'à titre exceptionnel que le prix de cession puisse être substitué par la valeur vénale⁴, lorsque celle-ci est supérieure au prix fixé par les parties. De plus, tout comme sous le régime antérieur, cette faculté de substitution ne pourra être mise en œuvre que lorsque l'administration est en mesure d'établir que la différence entre la valeur vénale et le prix stipulé dans l'acte résulte de la fraude ou de l'évasion fiscale. Soit une hypothèse somme toute assez restreinte en pratique.

Les praticiens devront par ailleurs être vigilants à préciser dans l'acte si le prix ou la valeur énoncée est « taxe comprise » ou non. En effet, à défaut de précision le prix ou la valeur sera présumé(e) « taxe comprise ». Il faut d'ailleurs savoir que, même si les parties ajoutent un supplément de prix égal au montant de la TVA, la base d'imposition sera celle du montant du prix total mentionné, qui sera donc considéré hors taxe. Il est fondamental que le prix ou la valeur soit énoncé (e) « taxe comprise ».

À cela s'ajoute une deuxième prescription, à savoir le cas d'un fractionnement de la TVA. Lorsque la cession porte sur des biens soumis à des régimes d'imposition différents, il faudra procéder à une ventilation du prix de cession afin de déterminer la quote-part du prix de vente soumise à la TVA de plein droit, sur option, ou exonérée, en plus d'énoncer si le prix ou la valeur énoncée est « taxe comprise ».

¹ CE, 2 juillet 1986, n° 47312.

² CE, 25 avril 1984, n° 35414.

³ Décision de rescrit 20 janvier 2009, n° 2009/01 État et Fl.

⁴ Article 266, 2-b du CGI.

2/ L'imposition sur la marge

Cette imposition sur la marge était initialement réservée aux marchands de biens et correspond en vérité à la plus value réalisée par le cédant¹. Pour procéder à son calcul l'administration reprend les termes du rescrit n° 2009/67 (FP) du 22 décembre 2009 dans son instruction du 29 décembre 2010.

L'assiette de la TVA est ainsi égale à la différence entre :

- le prix exprimé, augmenté des charges et réduit des remises,
- et les sommes que le cédant a versées pour l'acquisition initiale du bien ;
- ou la valeur nominale des actions ou parts reçues en contrepartie des apports en nature qu'il a effectués.

La marge sera alors déterminée par la différence entre :

- les sommes et charges dues auprès du cédant par le cessionnaire, diminuées de la TVA afférente à la marge elle-même
- et le prix d'achat supporté par l'assujetti vendeur.

Il s'agit d'un calcul de la TVA « en dedans »², dont la formule est la suivante :

$$\text{Marge taxable} = \frac{\text{Montant payé par le cessionnaire} + \text{Charges} - \text{Prix d'achat}}{1 + \text{Taux applicable à l'opération}}$$

Précision étant ici faite que « *le prix d'achat* » comporte « *toutes les dépenses qui ont été supportées par l'acquéreur (...) et sur lesquelles aucun droit à déduction n'a pu être exercé* »³. Seront ainsi inclus les droits de mutation supportés lors de l'acquisition. En revanche, les autres frais et honoraires ne pourront être pris en compte. Toutefois, la TVA qui a grevé ces frais reste déductible dans les conditions de droit commun.

¹ Article 268 du CGI.

² MARTEAU-LAMARCHE M., « La réforme de la TVA immobilière, une révolution culturelle pour les notaires ? (À propos de la loi du 9 mars 2010 (a) et de l'instruction 3 A-9-10 du 29 décembre 2010) », *Defrénois* n°05/11, 39209, p. 457.

³ Inst, 3 A 9-10 du 29 décembre 2010.

3/ Les cas particuliers de l'échange et de la dation en paiement

L'échange et la dation en paiement éteignent l'obligation à raison d'une satisfaction autre qu'un paiement en somme d'argent.

S'agissant de l'échange, l'assiette de la TVA sera constituée par la valeur de l'immeuble acquis en contrepartie de l'immeuble cédé, majoré du montant de la soulte reçue¹, ou par la valeur vénale réelle de l'immeuble cédé, si elle est supérieure à celle de l'immeuble reçu augmenté de la soulte.

En cas de dation en paiement, la TVA sera exigible sur la valeur vénale du bien, apprécié au jour de la cession.

B.- Livraisons à soi même d'immeubles et de travaux immobiliers

L'assiette de la taxe due sur les livraisons à soi-même est constituée du prix de revient total de l'immeuble, y compris le coût des terrains ou leur valeur en apport. Il convient donc de déterminer les éléments qui entrent en compte dans la base d'imposition de la livraison à soi-même (1) et ceux qui en sont exclus (2).

1/ Les éléments constitutifs du coût de revient de l'immeuble

Dans son instruction fiscale 3 A-3-10 du 29 décembre 2010, l'administration a rappelé de façon exhaustive les éléments constitutifs du coût de revient, à savoir :

- s'agissant du terrain, les sommes versées à un titre quelconque par le redevable ou ses auteurs pour entrer en possession dudit terrain ; c'est-à-dire le prix, les honoraires des notaires, les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, etc. Les frais de toute nature qui ont pu être engagés pour l'aménagement de l'emprise entrent également dans ce coût. De plus, précise l'administration, lorsque la construction est édifiée par un assujetti dont le terrain est loué, le prix de revient comprend le montant des loyers afférents à la durée du bail ;
- le coût des études, plans, et dépenses de même nature ;
- le prix d'achat des matériaux ;
- les mémoires des différents entrepreneurs. D'ailleurs par analogie avec le régime antérieur, devraient être exclus les travaux supplémentaires effectués pour le compte d'une partie des destinataires de l'immeuble qui représentent un caractère facultatif au regard de sa capacité d'occupation et dont le prix est réglé directement

¹ Article 76-1 de l'annexe II du CGI.

par les intéressés, et les installations d'équipements fonctionnels dont la valeur est mentionnée distinctement sur les divers mémoires et factures¹ ;

- les frais facturés par les divers intermédiaires et tous les frais généraux engagés pour la construction, y compris les frais de personnel ;

- les frais financiers engagés pour la construction. L'administration admet ici que ces frais ne soient pas compris dans le prix de revient de l'immeuble à raison des parties destinées à l'habitation ;

- la retenue des garanties, lorsqu'elle est effectivement versée à l'entreprise qui est chargée des travaux ;

- les impôts, taxes et redevances diverses acquittés à raison de la construction.

2/ Les éléments non constitutifs du coût de revient de l'immeuble

Selon l'administration, en matière de livraison à soi-même, ne doivent pas être inclus dans la base imposable :

- les travaux supplémentaires effectués pour le compte d'une partie des destinataires de l'immeuble, à la condition qu'ils présentent un caractère facultatif au regard de sa capacité d'occupation et que leur prix soit réglé directement par les intéressés ;

- les installations d'équipements fonctionnels des immeubles à la condition que leur valeur soit mentionnée distinctement sur les divers mémoires et factures.

II.- Le fait générateur, l'exigibilité et la liquidation

Il est important de déterminer le fait générateur ainsi que l'exigibilité de la TVA. En effet, ces deux événements sont fixés à des dates différentes selon qu'il s'agit de livraisons d'immeubles ou de livraisons à soi-même (A). Il est d'autant plus important de déterminer ces dates qu'en dépend la liquidation (B).

A.- Le fait générateur et l'exigibilité

Le fait générateur de la taxe se définit comme le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe. Laquelle date permettra de déterminer le régime fiscal applicable à une opération, sauf application des mesures transitoires², alors que l'exigibilité se définit comme le

¹ *Mémento pratique, fiscal*, édition Francis Lefebvre, 2010, p. 39.

² Voir *infra*, Titre II, Chapitre I.

droit que le Trésor public peut faire valoir, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour obtenir le paiement de la taxe.

Ainsi ces deux dates seront nécessairement différentes selon qu'il s'agit d'une livraison d'immeubles (1) ou de livraison à soi-même (2).

1/ Livraisons d'immeubles et cessions de droits

Ici, le fait générateur de la taxe comme son exigibilité va se produire au moment de la livraison du bien¹. C'est-à-dire au moment du transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme propriétaire.

En outre, le paiement du prix est sans incidence sur le fait générateur de la taxe. Il importe donc peu que le redevable ait été autorisé à acquitter la TVA au fur et à mesure des encaissements².

Le fait générateur est d'ailleurs indépendant du fait que l'acte translatif de propriété ait été ou non établi et présenté à la formalité. Néanmoins, la livraison de terrains ou d'immeubles achevés coïncide fréquemment avec la date de l'acte qui constate l'opération.

Précision étant ici faite que, en matière de livraisons d'immeuble à construire, les dates du fait générateur et de l'exigibilité diffèrent. En effet, alors que la date du fait générateur reste fixée à la livraison, celle de l'exigibilité dépendra de l'avancement des travaux. La taxe sera ainsi exigible lors de chaque versement des sommes correspondant aux différentes échéances prévues par le contrat en fonction de l'avancement des travaux³.

2/ Livraison à soi-même

En matière de livraison à soi-même, le fait générateur de la taxe⁴ comme son exigibilité⁵ vont se produire au moment de la livraison du bien, c'est-à-dire, lors du dépôt à la mairie de la déclaration d'achèvement prévue par la réglementation relative au permis de construire.

Toutefois, à défaut du respect de cette obligation déclarative, il faudra se référer à la notion d'achèvement telle qu'entendue en droit de l'urbanisme. Ainsi, le fait générateur sera présumé intervenu lorsque sont réunies les circonstances de

¹ Ensemble les articles 269, 1-a et 269, 2-a du CGI.

² Inst. 3 A-3-10 du 29 décembre 2010, §109.

³ Article 269, 2-a bis du CGI.

⁴ Article 269, 1-b du CGI.

⁵ Article 269, 2-a du CGI. Toutefois, lorsque la livraison à soi-même intervient sur le fondement du 2° du 1 du II de l'article 257, l'article 175 de l'annexe II au CGI dispose que l'exigibilité est reportée à la date de la première utilisation du bien.

fait qui rendent exigible la déclaration d'achèvement¹. Il s'agira en outre de la date à laquelle l'avancement des travaux est tel que les immeubles peuvent être effectivement utilisés pour l'usage auquel ils sont destinés².

B.- La liquidation

Le terme liquidation consiste en deux obligations, à savoir : une obligation déclarative et une obligation de paiement. Lesquelles diffèrent selon que les opérations imposables sont effectuées dans le cadre d'une activité économique ou en dehors d'une activité économique³.

1/ Livraisons d'immeubles et cessions de droits

S'agissant des assujettis « professionnels » qui réalisent des opérations imposables dans le cadre de leur activité économique ceux-ci sont tenus aux obligations déclaratives et de paiement prévues pour la plupart des redevables par les articles 270, I et 287 du CGI. Précision étant ici faite que, dans la mesure où les opérations afférentes aux immeubles visées à l'article 257, I du CGI sont exclues du régime simplifié d'imposition⁴, les « professionnels » sont nécessairement soumis au régime réel normal d'imposition et doivent souscrire des relevés CA3 pour l'ensemble de leurs opérations. Ce relevé CA3 devra être établi en un seul exemplaire dans les conditions et sous les sanctions habituelles en matière de TVA. Il s'agit ici de l'un des bouleversements majeurs de la réforme qui vient lisser les distinctions entre assujettis.

S'agissant des assujettis « particuliers », dont l'opération économique est soumise de plein droit à la TVA⁵, la déclaration afférente à l'opération qui permet de liquider l'impôt dû, doit être déposée au moment de la formalité de l'enregistrement, accompagnée du paiement de la TVA⁶. La déclaration devra être remise au comptable de la direction générale des finances publiques du bureau compétent pour enregistrer l'acte de mutation. Il s'agira du bureau de la conservation des hypothèques si l'acte est soumis à la formalité fusionnée⁷, dans

¹ Ensemble les articles L. 462-1, R. 462-1, R. 600-3 et R. 462-2 du Code de l'urbanisme.

² Rép. Demange AN 10 août 1992 n° 14236, min. Équipement et Logement.

³ S'agissant de la définition d'activité économique voir *supra*, Chapitre I.

⁴ Article 204 quater de l'annexe II au CGI.

⁵ Voir *supra*, Titre I, Chapitre I, section I, § I, B, 1.

⁶ Article 250 de l'annexe II au CGI.

⁷ Formalité fusionnée : formalité unique qui recouvre à la fois la formalité de l'enregistrement et la formalité de publicité foncière. Les actes obligatoirement soumis à la formalité fusionnée seront ceux à la fois obligatoirement soumis à la formalité d'enregistrement et obligatoirement soumis à la publicité foncière. Les actes facultativement soumis à la formalité fusionnée sont ceux soumis facultativement à la publicité foncière (énumérés à l'article 37 du décret du 4 janvier 1955, notamment les promesses unilatérales de vente et promesses unilatérales de bail de plus de 12 ans). Enfin, parmi les actes exclus de la formalité fusionnée, on retrouve des actes pour lesquels la loi exige que soient réalisées les deux formalités successivement.

les deux mois de la date de l'acte, ou, au service des impôts du lieu de situation de l'immeuble dans le mois de l'acte s'il s'agit d'actes exclus de la formalité fusionnée.

2/ Livraison à soi-même

En matière de livraison à soi même les assujettis sont soumis à une première obligation déclarative spéciale d'achèvement et à une deuxième déclaration conduisant au paiement de la TVA.

Il leur appartiendra donc en premier lieu de déposer leur déclaration spéciale au service des impôts dont ils dépendent dans le mois de l'achèvement de la construction¹. L'achèvement répondant à la même définition que celle vue dans notre exposé sus-développé, à savoir : soit celle du dépôt de la déclaration d'achèvement, soit celle de la conformité des travaux au permis de construire mentionnée à l'article L 462-1 du Code de l'urbanisme. Précision étant ici faite que, cette formalité n'a qu'une valeur purement déclarative dans la mesure où elle ne sert que pour le contrôle de l'impôt, la liquidation de la TVA étant reportée à une date ultérieure.

S'agissant de la liquidation de la TVA afférente à une livraison à soi-même, puisque la livraison à soi même est liée au fait que l'immeuble n'ait pas été vendu dans les deux ans qui suivent son achèvement, celle-ci peut être effectuée jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle est intervenu l'achèvement de l'immeuble². Ce délai pouvant être prorogé une ou plusieurs fois lorsque la base taxable ne peut pas être établie définitivement à cette date³. L'administration précise en outre dans son instruction 3 A-3-10 du 9 décembre 2010 que toute demande de prorogation peut être accordée par le directeur départemental ou le directeur régional des finances publiques sur demande motivée par l'impossibilité d'établir la base taxable définitive avant l'expiration du délai sus-développé. C'est-à-dire que la demande devra indiquer la date à laquelle les intéressés proposent de reporter le dépôt de leur déclaration ainsi que des renseignements précis sur les causes rendant impossible le dépôt dans les temps. Il pourra s'agir du retard de l'un des intermédiaires à la construction dans l'établissement de leurs factures à l'assujetti.

¹ Article 244 de l'annexe I au CGI.

² Article 270, II du CGI.

³ Article 245 de l'annexe II au CGI.

Section 2 : Multiples combinaisons entre TVA et droits d'enregistrement

Avant la réforme, la combinaison entre TVA et droit d'enregistrement paraissait plus simple dans la mesure où la même mutation ne pouvait pas donner lieu simultanément à la TVA immobilière et à un droit proportionnel de mutation. La TVA sur mutation chassait le droit de vente.

Désormais il faut raisonner en deux temps en examinant tout d'abord la situation du vendeur au regard de la TVA, puis celle de l'acquéreur au regard des droits d'enregistrement.

I.- Les terrains à bâtir¹

Si le vendeur comme l'acquéreur sont assujettis à la TVA, celle-ci sera calculée sur le prix total², lorsque le terrain avait ouvert droit à déduction lors de son acquisition par le cédant ; et sur la marge³ lorsque le terrain n'avait pas ouvert droit à déduction lors de son acquisition par le cédant.

Dans la première hypothèse les droits d'enregistrement seront de :

- 0,715 % si en amont aucun n'engagement particulier n'a été pris,
- 125 € en cas d'engagement à construire,
- 0,715 % en cas d'engagement de revendre.

Dans la deuxième hypothèse les droits d'enregistrement seront de :

- 5,09 % si en amont aucun n'engagement particulier n'a été pris,
- 125 € en cas d'engagement à construire,
- 0,715 % en cas d'engagement de revendre.

Observation étant ici faite que, lorsque la TVA est assise sur le prix, la taxe de publicité foncière doit être systématiquement calculée sur le prix hors taxe.

Si le vendeur est seul assujetti et l'acquéreur non-assujetti à la TVA : celle-ci sera calculée sur le prix total⁴, lorsque le terrain avait ouvert droit à déduction

¹ Modification de la définition du terrain à bâtir : terrains situés dans un secteur désigné comme constructible par un document d'urbanisme, voir *supra*, Titre I, Chapitre II, section 2.

² Article 266, §2 du CGI. Sauf article 257 *bis* du CGI.

³ Article 268 du CGI.

⁴ Article 266, §2 du CGI. Sauf article 257 *bis* du CGI.

lors de son acquisition par le cédant ; et les droits d'enregistrement de 0,715 % en toute situation. La TVA sera calculée sur la marge¹ lorsque le terrain n'avait pas ouvert droit à déduction lors de son acquisition par le cédant ; et les droits d'enregistrement de 5,09 % en toute situation.

Si le vendeur n'est pas assujetti et l'acquéreur assujetti, on est hors champ de la TVA et sans possibilité d'option. Les droits d'enregistrement seront alors les mêmes que dans l'hypothèse où le vendeur assujetti n'aurait pas eu droit à déduction, soit de :

- 5,09 % si en amont aucun n'engagement particulier n'a été pris,
- 125 € en cas d'engagement à construire,
- 0,715 % en cas d'engagement de revendre.

Si, ni le vendeur, ni l'acquéreur ne sont assujettis, l'opération reste hors champ de la TVA sans possibilité d'option. Les droits d'enregistrement seront donc de 5,09 % en toute situation.

En définitive, seul le vendeur assujetti qui a eu droit à déduction bénéficie d'un taux réduit de droit d'enregistrement², et ce dans la situation où aucun n'engagement n'a été pris en amont.

II.- Les terrains autres que les terrains à bâtir

Si le vendeur comme l'acquéreur sont assujettis à la TVA, par principe il y a une exonération de TVA. Néanmoins, en cas d'option, celle-ci sera calculée sur le prix total³. Les droits d'enregistrement seront de :

- 5,09 % si en amont aucun n'engagement particulier n'a été pris,
- 125 € en cas d'engagement à construire,
- 0,715 % en cas d'engagement de revendre.

Si le vendeur est seul assujetti et l'acquéreur non-assujetti à la TVA, par principe il y a ici aussi une exonération de TVA. Néanmoins, en cas d'option, celle-ci sera calculée sur le prix total⁴. Les droits d'enregistrement seront de 5,09 %, même si la TVA est calculée en fonction du prix total⁵.

¹ Article 268 du CGI.

² Par comparaison à l'hypothèse où celui-ci serait non assujetti ou n'aurait pas eu droit à déduction.

³ Article 266, §2 du CGI. Sauf article 257 *bis* du CGI.

⁴ Article 266, §2 du CGI. Sauf article 257 *bis* du CGI.

⁵ Article 1594 F *quinquies*, A du CGI.

Si le vendeur n'est pas assujetti et l'acquéreur assujetti, on est hors champ de la TVA et sans possibilité d'option. Les droits d'enregistrement seront alors les mêmes que l'hypothèse où le vendeur assujetti (et acquéreur assujetti) aurait opté pour la TVA, soit de :

- 5,09 % si en amont aucun n'engagement particulier n'a été pris,
- 125 € en cas d'engagement à construire,
- 0,715 % en cas d'engagement de revendre.

Si, ni le vendeur, ni l'acquéreur ne sont assujettis, l'opération reste hors champ de la TVA sans possibilité d'option. Les droits d'enregistrement seront donc de 5,09 % en toute situation.

III.- Les immeubles neufs

Si le vendeur comme l'acquéreur sont assujettis à la TVA, celle-ci sera calculée sur le prix total¹. Les droits d'enregistrement seront de 0,715 % en toutes situations.

Si le vendeur est seul assujetti et l'acquéreur non-assujetti à la TVA, celle-ci sera aussi calculée sur le prix total². Les droits d'enregistrement seront également de 0,715 % en toutes situations.

Si le vendeur n'est pas assujetti et l'acquéreur assujetti, on est par principe hors du champ d'application de la TVA ; sauf exception de l'hypothèse où le bien aurait été acheté par le cédant en vente d'immeuble à construire, dans ce cas la TVA sera calculée sur le prix total³. Ainsi dans l'hypothèse de principe les droits d'enregistrement seront de 5,09 % sauf en cas engagement de revente où ils seront de 0,715 %. Dans l'hypothèse d'exception, les droits seront de 0,715 % en toute situation.

Si, ni le vendeur, ni l'acquéreur ne sont assujettis, l'opération reste par principe hors champ de la TVA sans possibilité d'option ; sauf exception de l'hypothèse où le bien aurait été acheté par le cédant en vente d'immeuble à construire, dans ce cas la TVA sera calculée sur le prix total⁴. Ainsi dans l'hypothèse de principe les droits d'enregistrement seront de 5,09 % en toute situation. Dans l'hypothèse d'exception, les droits seront de 0,715 % en toute situation.

¹ Article 266, §2 du CGI. Sauf article 257 *bis* du CGI.

² Article 266, §2 du CGI. Sauf article 257 *bis* du CGI.

³ Article 266, §2 du CGI. Sauf article 257 *bis* du CGI.

⁴ Article 266, §2 du CGI. Sauf article 257 *bis* du CGI.

IV.- Les immeubles anciens

Si le vendeur comme l'acquéreur sont assujettis à la TVA, par principe il y a une exonération de TVA¹. Néanmoins, en cas d'option, celle-ci sera calculée sur le prix total², lorsque le bien avait ouvert droit à déduction lors de son acquisition par le cédant ; et sur la marge³ dans le cas contraire.

Les droits d'enregistrement seront, en cas d'option et pour les deux hypothèses, de:

- 5,09 % si en amont aucun n'engagement particulier n'a été pris,
- 125 € en cas d'engagement à construire,
- 0,715 % en cas d'engagement de revendre.

Si le vendeur est seul assujetti et l'acquéreur non-assujetti à la TVA, par principe il y a ici aussi une exonération de TVA. Néanmoins, en cas d'option, celle-ci sera calculée sur le prix total⁴, lorsque le bien avait ouvert droit à déduction lors de son acquisition par le cédant ; et sur la marge⁵ dans le cas contraire. Les droits d'enregistrement seront de 5,09 %, en toute situation.

Si le vendeur n'est pas assujetti et l'acquéreur assujetti, on est hors champ de la TVA et sans possibilité d'option. Les droits d'enregistrement seront alors de :

- 5,09 % si en amont aucun n'engagement particulier n'a été pris,
- 125 € en cas d'engagement à construire,
- 0,715 % en cas d'engagement de revendre.

Si, ni le vendeur, ni l'acquéreur ne sont assujettis, l'opération reste hors champ de la TVA sans possibilité d'option. Les droits d'enregistrement seront de 5,09 % en toute situation.

Suite à cette étude, on ne peut pas conclure spontanément à une simplification. On observe en outre deux situations d'application cumulative possible de la TVA sur le prix et des droits de mutation à titre onéreux en ce qui concerne les terrains non constructibles et les immeubles anciens cédés par un assujetti.

¹ Article 261, §5, 2°, du CGI.

² Article 266, §2 du CGI. Sauf article 257 *bis* du CGI.

³ Article 268 du CGI.

⁴ Article 266, §2 du CGI. Sauf article 257 *bis* du CGI.

⁵ Article 268 du CGI.

Conclusion

La commission des finances considère que la réforme de la TVA immobilière portée par le nouveau dispositif sus-étudié aboutit à un système identique au dispositif existant du point de vue du particulier qui souhaite acquérir un « terrain à bâtir » pour y construire son habitation.

Antérieurement, dans cette hypothèse, la TVA s'appliquait sur la marge réalisée par l'aménageur ou le lotisseur en amont et elle s'accompagnait des droits d'enregistrement au taux normal sur le prix total. Dans la nouvelle architecture proposée pour la TVA immobilière, un résultat identique est atteint en utilisant l'option offerte aux États membres par l'article 392 de la directive du 28 novembre 2006 précitée, qui permet que la première vente par un assujetti d'un terrain défini comme « à bâtir » soit imposée du côté du vendeur sur sa marge.

Toutefois, les nouvelles règles modifient en profondeur les conditions d'application de la TVA aux opérations immobilières. Elles doivent donc retenir l'attention des praticiens, notamment en matière de stipulation du prix de vente et aux déclarations fiscales contenues dans les actes de vente immobilière¹.

¹ Voir aussi en matière de baux conférant aux preneurs un droit réel immobilier tel le bail à construction.